Die Werbungskosten nach deutschem Einkommensteuerrecht.

Ein Beitrag zur Lösung des Einkommensteuerproplems

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung der Würde eines Doktors der Hohen Staats- und Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Martin-Luther-Universität Halle-Wittenberg

vorgelegt von

Ulrich Krüger

aus Halle (Saale)

Carl Nieft, Buchdruckerei und Verlag, Bleicherode am Harz.

1935

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

Diese Dissertation erscheint gleichzeitig als Broschüre im Carl-Nieft-Verlag, Bleicherode a. H., Horst-Wessel-Platz 3

Inhalt.

Seite

Einleitung 7

I. Abschnitt:

Die Grundlagen des Begriffs der Werbungskosten 8

A. Die Bedeutung des steuerrechtlichen Einkommensbegriffs . 8

§ 1. Das Wesen der Einkommensteuer und der Einkommensbegriff 8
1. vom Standpunkt der Nationalökonomie 8
2. vom Standpunkt des Steuerrechts 13

§ 2. Folgerungen aus dem Einkommensbegriff für den Begriff der Werbungskosten 20

B. Die Natur der Werbungskosten 21

§ 3. Werbungskosten in dem Sinne von Aufwendungen. . 21

§ 4. Abgrenzung gegenüber den Aufwendungen, die eine Vermehrung des Vermögens herbeiführen 29

§ 5. Abgrenzung gegenüber den Aufwendungen, die eine Verwendung des Einkommens darstellen (Lebenshaltungskosten) 35
1. Grundsätzliches 37
2. Die Einstellung des Reichsfinanzhofes 42
3. Bedenken gegenüber der Typisierungstheorie . . . 45

C. Die besondere Gestaltung des Einkommensbegriffs im Einkommensteuergesetz in ihrem Einfluß auf die Werbungskosten 46

§ 6. Die Wirkung der abschließenden Aufstellung der Einkommensarten auf die werbenden Kosten 46

§ 7. Was sind Werbungskosten bei der einzelnen Einkommensart? 54

II. Abschnitt:

Sonderfragen 57

§ 8. Sind Aufwendungen für Krankheit Werbungskosten? . 57

§ 9. Inwieweit sind Ausgaben für Liebhabereien Werbungskosten 59

§ 10. Behandlung der unsittlichen Aufwendungen, insbesondere der Schmiergelder 61

§ 11. Inwieweit sind Schuldzinsen Werbungskosten? . . . 67

Schlußbetrachtung 73

Ackermann: Zum Begriff der Werbungskosten. DStZ. 1928, S.151.
Ball: Steurrecht und Privatrecht. Berlin und Leipzig 1924.
Balzer: Der steuerrechtliche Einkommensbegriff. Diss. Gießen 1929.
Bauckner: Der privatwirtschaftliche Einkommensbegriff. München 1921.
Becker: Kommentar zum Einkommensteuergesetz 1925 II. Stuttgart 1929.
— Die Entwicklung des Steuerrechts durch die Rechtsprechung seit 1919. StW. 1924, Sp. 1005 ff.
— Der Einkommensbegriff (Besprechung von Popitz, Handb. d. Staatswiss. Jena III 1926), StW 1926, Sp. 525.
— Die Werbungskosten nach dem Einkommensteuergesetz von 1925. StW. 1928, Sp. 21, 177, 331, 433.
— Die Entwicklung des deutschen Steuerrechts durch die Rechtsprechung. StW. 1931, Sp. 945 ff.
— Zur Bedeutung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise. StW. 1931, Sp. 810 ff.
— Selbständigkeit des Steuerrechts. StW. 1932, Sp. 481 ff.
— Zum neuen Einkommensteuergesetz. — StW. 1934, Sp. 1241 ff. 1935 Sp. 1 ff.
Blümich: Die Provision (Geldbeschaffungsunkosten, Damno) bei der Besteuerung des Einkommens. DStZ. 1926, Sp. 310.
Blümich-Schachian: Das Einkommensteuergesetz von 1925. Berlin 1926.
Brentano: Versuch einer Theorie der Bedürfnisse; erschienen i. d. Sitz. Ber. d. Kgl. Bayr. Akad. d. Wiss. 1908.
Bredt: Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Leipzig 1912.
Breuning, Georg v.: Das bayrische Einkommensteuergesetz vom 14. 8. 1910. — München 1911.
Brönner: Neue Wege des Reichsfinanzhofes. Mitt. d. Steuerstelle d. Reichsverb. d. dtsch. Industrie, 1931, S. 188 f.
Bühler: Die Grundtendenz der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes. Bankarch. 1930, Jhrg. Nr. 17, S. 378 ff.
— Lehrbuch des deutschen Steuerrechts. I. Bd. Berlin 1927.
Evers: Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz, 2. Aufl. Berlin 1925.
Fisher, Irving: The Nature of Capital and Income. Newyork 1906.
Fuisting: Grundzüge der Steuerlehre, 1902.
Fuisting-Strutz: Die direkten Steuern. Kommentar zum Preußischen Einkommensteuergesetz. Berlin, 4. Aufl. 1899. — 8. Aufl. 1915.
Fuld: Sind Schmiergelder Werbungskosten? DStZ. 1927, S. 777.
Glaser: Das Einkommensteuergesetz, Kommentar. Berlin 1920.
Grabower: Die preußischen Steuern vor und nach dem Befreiungskriege. Berlin 1932.
Großmann: Abschreibung und Steuer. 2. Aufl. Berlin und Wien 1930.
Gruntzel: Wirtschaftliche Begriffe, Wien 1917, 2. Aufl. Leipzig 1923.
Guth: Die Lehre vom Einkommen in dessen Gesamtzweigen. Prag 1869.
Günther: Das Problem der Lebenshaltung. Leipzig und Dresden 1914.
Hachenburg: Die Bedeutung der Rechtsprechung des Reichs-

finanzhofes für die Auslegung von Gesetzen und Rechtsgeschäften. StW. 1928, Sp. 987 ff.
Haußmann: Für und Wider die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht. StW. 1931, Sp. 748.
Hensel: Steuerrecht. 3. Aufl. Berlin 1933.
Hermann: Staatswirtschaftliche Untersuchungen. 1874. (Neuausgabe 1924).
Hoeres: Behandlungen von Ausgaben für Liebhaberei. DStZ. 1928, S. 609 ff.
— Kosten der Lebenshaltung oder Geschäftsunkosten bei der Einkommensteuer. DStZ. 1929, S. 116 ff.
Kennerknecht: Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz von 1925. Köln 1926.
Kohler, Jos.: Die Ideale im Recht. Arch. f. Bürg. Recht, 5 S. 161 ff.
Kuhn: Das Einkommensteuergesetz von 1925. Berlin 1925.
Lehmann: Die Deckung der Lebenshaltung. Diss. Rostock 1925.
Lion: Gesetzlich erlaubte Steuerersparungen. Berlin 1931 und StW. 1931, Sp. 609 ff.
— Steuerrechtliche Wirtschaftsbegriffe in Vierteljahrsschrift f. Steuer- und Finanzrecht 1927, S. 133 ff.
— Die steuerrechtliche Behandlung des Damnums. DStZ. 1927, Sp. 302.
Lotz: Finanzwissenschaft. Tübingen 1917.
Merk: Reichsgericht und Steuerrecht. Festgabe d. jur. Fak. zum 50 jähr. Bestehen d. RG. Leipzig und Berlin 1929, Bd. 4 S. 95 ff.
Metz: Werbungskosten und Lebenshaltungskosten. Mitt. d. Steuerstelle d. Reichsverb. d. dtsch. Ind., 1929, S. 414 ff.
Meydenbauer: Sonderrechtsprechung. Aufsatz im „Tag" vom 14. 2. 1932.
Mirre: Zum Begriff der Werbungskosten. DStZ. 1927, S. 388 ff.
Moll: Probleme der Finanzwissenschaft. Leipzig 1924.
Mombert: Bevölkerungslehre. Jena 1929.
Mrozek: Kommentar zum Einkommensteuergesetz. Köln 1925.
Naumann: Abhandlungen aus dem staatswissenschaftlichen Seminar der Univ. Halle-Wittenberg. Halberstadt 1925: Die Methoden und Probleme der Bemessung der Einkommensteuer.
Neumann: Grundlagen der Volkswirtschaftslehre. Tübingen 1889.
v. Philippovich: Grundriß der politischen Ökonomie. Bd. I. Tübingen 1909.
Pissel-Koppe: Kommentar zum Einkommensteuergesetz. 4. Aufl. 1931. — 5. Aufl. 1932.
Popitz: Die Ideale im Recht und das Steuerrecht. Arch. f. Öff. Recht. 1921, Bd. 30 S. 129 ff.
— Handwörterbuch der Staatswissenschaften, III. 1926 S. 400 über „Einkommensteuer".
Rabbethge: Verfall oder Rettung. 1923.
Reinhardt: Die neuen Steuergesetze. Berlin 1934/35.
Ricardo: Grundgesetze der Volkswirtschaft und Besteuerung; (übersetzt.) Leipzig 1877.
Rosendorff: Die neue Typentheorie des Reichsfinanzhofes. DStZ. 1931, S. 264 ff.
Schanz, Georg v.: Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze. Fin. Arch. 1896, XIII. Jhrg., I. Bd., S. 17.
Schmoller: Die Lehre vom Einkommen in ihren Zusammenhängen mit den Grundprinzipien der Steuerlehre. — Zt. f. d. St. 1863, Bd. 19.

Schuster: Das Einkommen. Eine kritische Untersuchung. Tübingen 1926.
Senf: Die Rechtsprechung zu § 7 UStG und der Grundsatz der Typisierung; Festschr. f. Großmann 1931 S. 95 ff.
Smith: Inquiry into the nature and causes of the wealth of nations. 2. Buch, 2. Kap. 1776.
Stammler: Wirtschaft und Recht. Leipzig 1914.
Strutz: Kommentar zum Einkommensteuergesetz. Berlin 1927.
— Anhang zum Einkommensteuergesetz. Berlin 1930.
Wagner: Grundlagen der Volkswirtschaftslehre. Lehrb. d. pol. Ökonomie. Leipzig 1892.
Weinberg: Sind Schmiergelder Werbungskosten? DStZ. 1927, S. 990.
Weppler: Die Relativität der Lebenshaltung. Diss. Frankfurt 1925/26.
Wolff: Die Behandlung von Arzt- und Kurkosten als Werbungskosten. — DStZ. 1930 S. 24.
Zimmermann: Kommentar zum Einkommensteuergesetz 1925. 3. Aufl. Stuttgart 1925.
— Werbungskosten und Aufwendungen zur Befriedigung persönlicher Bedürfnisse. DStBl. 1929, Sp. 737.

Amtliche Begründung zum Einkommensteuergesetz 1891. Fin. Arch. 1890, S. 278 ff.
Einkommensteuer-Novelle vom 24. 3. 1921.
Einkommensteuergesetz vom 10. 8. 1925; v. 16. 10. 1934.
Amtliche Begründung zum Einkommensteuergesetz 1925.
Amtliche Begründung zum Einkommensteuergesetz 1934.
Motive zum Einkommensteuergesetz 1925. Fin. Arch. 1926, S. 198 ff.
Vollzugsanweisung zum Einkommensteuergesetz 1925.
Einkommensteuergesetz von Bremen vom 3. 1. 1848. Ber. d. Fin. Dep. vom 12. 11. 1847.
Preußisches Einkommensteuergesetz in der Fassung vom 19. 6. 06.
Drucksache der Nationalversammlung, 1919, Nr. 1624.
Drucksache des Reichstags, 1924/25, 3, Nr. 795.
Erlasse des Reichsfinanzministers von 1924, 1926, 1929, 1932, und 1933.
Archiv für Bürgerliches Recht, Bd. 5. (= Arch. Bürg. Recht).
Archiv für Öffentliches Recht, 1921. (= Arch. Öff. Recht).
Bankarchiv, 30. Jhrg. 1931. (= BankArch.)
Finanzarchiv, 1890, 1896, 1926. (= FinArch.).
Deutsche Steuerzeitung 1926—1931. (= DStZ.)
Deutsches Steuerblatt, 1929. (= DStBl.).
Iherings Jahrbücher für die Dogmatik des Deutschen Rechts 1932. (= Jher. Jhrb.).
Juristische Wochenschrift, 1919, 1932. (= JW).
Mitteilungen der Steuerstelle des Reichsverbandes der deutschen Industrie. 1929.
Mrozeks Kartei, Rechtssprüche.
Reichssteuerblatt, 1923—1935. (= RStBl.).
Steuer und Wirtschaft, 1923, 1925—1935. (= StW.).
Zeitschrift für Steuer- und Finanzrecht. 1927.
Amtliche Sammlung des Reichsfinanzhofes: Bd. 3, 5, 8, 11, 12, 14, 15, 18—23, 27.
Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen (= RGZ): Bd. 24, 54, 67, 81, 83, 103.
Entscheidungen des Reichsgerichts in Strafsachen (= RGSt.): Bd. 45, 46, 51, 54, 60.
Entscheidungen des Preußischen Oberverwaltungsgerichts in Steuersachen (= OVG.): Bd. 3, 5, 8, 11, 14.

Einleitung.

„Steuerfragen sind Lebensfragen des deutschen Volkes". Dieses Wort des Steuerwissenschaftlers und Steuerpraktikers, des Senatspräsidenten Strutz, sei an die Spitze nachtstehender Betrachtung gestellt. Es enthält in der Wucht, mit der es geprägt ist, den tiefen Sinn der Steuerpolitik überhaupt, und diese äußert sich entgegen ihrem bisherigen Schematismus im Sinne des Nationalsozialismus in einer Form, die wirtschaftlich vernünftig, gerecht und sozial ist. Der durch die nationalsozialistische Bewegung getragene Staat ist heute das Werkzeug des deutschen Volkes in seiner Gesamtheit. Der neue Staat dient im Gegensatz zu früher mit den vom Volk aufgebrachten Steuern dem Volke, er stellt sein ganzes Steuergebaren in den Dienst des Volkes und knüpft dabei unmittelbar an Blut und Boden, Arbeit und Ehre des Volkes an. Solche Steuerpolitik bindet alle Schichten des Volksganzen aneinander, weil sie auf einer lebendigen Grundlage aufgebaut ist, und die Zahlung von Steuern ist nicht mehr wie in der verflossenen kapitalistisch-individualistischen Zeit nur eine rein finanziell-geschäftliche Angelegenheit. Jeder Volksgenosse bekommt wieder ein Gefühl für die Pflicht und das Opfer, die im Steuerzahlen liegen, und stellt damit als wertvolles Glied der Volks- und Schicksalsgemeinschaft seinen Eigennutz hinter den Gemeinnutz.

Diese Gesichtspunkte sind aber nicht so zu verstehen, als ob der Steuerzahler im neuen Staat dem Fiskus gegenüber keine Rechte mehr hätte. Rechte sind, wenn auch zum Teil in veränderter Form, vorhanden. Für das Einkommensteuerrecht interessiert die Frage, ob und inwieweit das Einkommen im Hinblick auf besonders geartete Ausgaben vermindert werden kann, bevor sein Steuerbetrag festgesetzt wird. Dies ist die Frage nach der Abzugsfähigkeit als Werbungskosten, wie sie in § 16 (§ 9[1])) des Einkommensteuergesetzes (= EStG) zum Ausdruck kommt. Werbungskosten stellen einen wirtschaftlichen Begriff dar; demzufolge wird sich auch ihre nähere Erfassung und Durchdringung vornehmlich mit wirtschaftlichen Problemen zu beschäftigen haben. Damit stimmt selbst die Tendenz des Reichsfinanzhofes überein. Er erklärt: „Der Grundzug der Steuerrechtsprechung ist Wirklichkeitssinn für alles wirtschaftlich Geschehene; für sie gilt nur das, was ist, und nicht das, was scheint".[2])

---

[1]) Die eingeklammerten Paragraphen stellen die entsprechenden Vorschriften des Einkommensteuergesetzes vom 16. 10. 1934 dar. Dieses enthält bezüglich des Problems der Werbungskosten grundsätzlich keine Abweichungen gegenüber dem Einkommensteuergesetz von 1925.

[2]) U. v. 27. 10. 1929, VI A 439/29 (RStBl. 1930 Nr. 7).

Angesichts der engen Verflochtenheit der Wirtschaftsprobleme mit den Rechtsfragen sind die Werbungskosten ebenso von der rechtlichen Seite her zu betrachten. Wirtschaftliche und juristische Denkweise müssen sich, wie die Praxis zeigt, notwendig ergänzen; die eine kann nicht ohne die andere sein. Rechtsfragen sind allein aus dem Wirtschaftsleben heraus begreiflich, während umgekehrt wirtschaftliche Fragen ohne eine Rechtsgrundlage nicht gelöst werden können.

Das Problem der Werbungskosten ist eins der wichtigsten Probleme im Einkommensteuerrecht. Es soll im folgenden des näheren untersucht werden.

I. Abschnitt:

Die Grundlagen des Begriffs der Werbungskosten.

A. Die Bedeutung des steuerrechtlichen Einkommensbegriffs.

Bevor wir uns mit dem Begriff der Werbungskosten[3]) befassen, ist erst auf seine Grundlagen einzugehen. Sie spiegeln sich im steuerrechtlichen Einkommensbegriff wider.

Die Werbungskosten hängen so, wie sie das Einkommensteuergesetz 1925 in § 16 Abs. 1 (EStG 1934 in § 9) normiert, unmittelbar mit den Einkünften zusammen. Ohne diese als Bestandteile des Einkommens wären Werbungskosten inhalts- und bedeutungslos. Das Einkommen ist die Grundvoraussetzung ihrer Anwendung.

Daher ist, will anders man die Werbungskosten verstehen, die nähere Umschreibung des Einkommens geboten, und zwar sowohl nach der volkswirtschaftlichen wie nach der steuerrechtlichen Seite hin.[3])

§ 1.

Das Wesen der Einkommensteuer und der Einkommensbegriff.

1. Vom Standpunkt der Nationalökonomie.

Die Einkommensteuer ist ein junges Gebilde. Sie ist eine Schöpfung des 19. Jahrhunderts. Während sie ursprünglich lediglich an die objektive Tatsache anknüpfte, daß ein bestimmter

[3]) Eine Neuorientierung des Einkommens, gestützt auf nationalsozialistische Erkenntnisse ist, abgesehen von Punkt 11 des nationalsozialistischen Programms (Abschaffung des mühelosen und arbeitslosen Einkommens), auch heute nicht zu erwarten. Die ganze historische Entwicklung spricht dagegen. Siehe auch EStG. vom 16. 10. 1934. Der Einkommens- und Werbungskostenbegriff ist in sachlicher Hinsicht grundsätzlich derselbe geblieben, nur formell einige Abweichungen (vergl. Reinhardt, a. a. O. S. 72/73 und Begründung zum EStG. 1934 — RStBl. 1935, S. 34, 39 und Becker, StW. 1934, Sp. 1241 ff., 1935, Sp. 1 ff.).

quellenmäßiger Ertrag vorhanden ist, stellt sie seit der Miquelschen Steuerreform vom Jahre 1891 allgemein auf die steuerliche Leistungsfähigkeit ab. Damit wird die Einkommensteuer zur sogenannten Personalsteuer, als deren Gegensatz die Ertragsteuer erscheint. Einkommensteuer und Ertragsteuer haben trotzdem viel Gemeinschaftliches und viel Berührungspunkte (s. unten). Für die hier zunächst in Betracht kommende finanzwissenschaftliche Begriffsbildung und steuerrechtliche Systematik sind sie allerdings Gegensätze darum, weil das Einkommen, soweit es ein brauchbarer Begriff überhaupt ist, eine Einheit nur durch seine wirtschaftlichen und rechtlichen Beziehungen zu einer bestimmten Person bildet, während der Ertrag in Beziehung zu einer bestimmten Sache oder Sachgüterquelle steht.

Wie die Einkommensteuer verhältnismäßig jungen Datums ist, so ist auch das Einkommen ein junger Begriff. Er hängt mit der Geldwirtschaft zusammen und ist ein ausschließlich wirtschaftlicher Begriff. Die einen verstehen unter Einkommen diejenige Summe an Geld oder Werten, die jemandem in einer gewissen Zeit zur Bedürfnisbefriedigung bezw. Verwendung zufließt, die anderen den Gewinn, der ihnen als Ergebnis ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit innerhalb eines gewissen Zeitraumes verbleibt. Der bedeutsamste Unterschied zwischen beiden Auffassungen besteht darin, daß im letzteren Fall der Aufwand für den persönlichen Unterhalt einschließlich des Unterhalts für die Familie vorweg abgerechnet wird, also nicht im Einkommen enthalten ist, während im ersteren Fall dieser Aufwand einen Bestandteil, und zwar meist den Hauptbestandteil des Einkommens bildet.

Indem man so versucht, den Begriff des Einkommens in dieser Weise zu umschreiben und die einzelnen Merkmale erschöpfend festzustellen, stößt man trotzdem auf große Schwierigkeiten, da die formulierten Definitionen sich häufig als zu eng oder zu weit erweisen. So ist es in der Volkswirtschaftslehre erst spät gelungen, eine allgemein befriedigende Begriffsbestimmung vom Einkommen aufzustellen. Von praktischer Bedeutung wird erstmalig die auf Hermann[4]) zurückgehende und von Schmoller[5]) weiter ausgebaute Lehre. Nach ihr ist nicht jede Einnahme Einkommen und nicht jede Ausgabe Verbrauch; das Einkommen umfaßt vielmehr die Summe der wirtschaftlichen Güter, welche in einer gewissen Zeit zu dem ungeschmälerten Fortbestand des Stammguts einer Person neu hinzutreten, die sie daher beliebig verwenden kann; m. a. W. versteht Schmoller unter „Einkommen" die Summe von Mitteln, welche der einzelne, ohne sein Vermögen zu vermindern, für sich und seine Familie, für seine geistigen und körperlichen Bedürfnisse, für

[4]) Vgl. Staatswirtschaftliche Untersuchungen, 1874, Neuausg. 1924. Er erweckt wieder den Konsumtionscharakter des Einkommens und besteuert dieses hiernach als der allein richtigen Quelle.

[5]) Siehe die Lehre vom Einkommen in ihren Zusammenhängen mit den Grundprinzipien der Steuerlehre. — Z. f. St. 1863, S. 52.

seine Genüsse und Zwecke, kurz für die Steigerung seiner Persönlichkeit in einer Wirtschaftsperiode verwenden kann. Das Einkommen ist also keine Ertragskategorie, kein Produkt eines beliebigen wirtschaftlichen Rechenexempels, sondern dadurch, daß es unmittelbar Ausdruck der wirtschaftlichen Kraft einer Person ist, ein lebendiges Ganzes. Mit dem Produktionsprozeß hängt es nur mittelbar zusammen. Zum Einkommen gehört nicht bloß der im Tauschverkehr erscheinende Reinertrag dieses oder jenes Gutes, sondern auch jeder unmittelbare Verbrauch. Der Einkommensbegriff ist daher auch von dem sogenannten Reineinkommen, welches nur die überschießende Wirtschaft begreift, ebenso weit entfernt, wie von dem sogenannten Roheinkommen, d. h. dem Rohertrag oder den Gesamteinnahmen, welche lediglich rechnerische Bedeutung haben, folglich über die wirtschaftlichen Kräfte einer Persönlichkeit noch gar nichts sagen.[6]) Es kommt im Einkommensbegriff das Mannigfaltigste und Wechselvollste zum Ausdruck, aber eines bleibt: die Möglichkeit, alle die bunten Faktoren auf einen Generalnenner zurückzuführen, d. i. die Totalität des Einkommens. Der Einkommensbegriff steht in unmittelbarem Zusammenhang mit der Struktur des wirtschaftlichen Prozesses; er ist das Ergebnis aus denjenigen Tatbeständen, die innerhalb der Vorgänge des Wirtschaftslebens (und hier innerhalb der Sphäre der Güterverteilung) liegen. Wiewohl man im gemeinen Leben unter Einkommen die Geldsumme versteht, die jemand in gewisser Zeit für seine Bedürfnisse verwenden darf, so ist es eigentlich auch nicht diese, sondern das Tauschgut, mittels dessen er sich andere Güter verschaffen kann. „Das wahre Einkommen besteht also in etwas Sachlichem, welches hinter dem Gelde zum Vorschein kommt."[7])

Die Frage nach dem Wesen des Einkommens[8]) bedarf aber noch wesentlicher Ergänzung. Sie führt uns gleichzeitig mitten in das Einkommensteuerproblem. Zwei Auffassungen stehen sich gegenüber. Die eine ist bekannt als die sogenannte „Quellentheorie", deren entschiedenstem Vertreter Fuisting[9])

---

[6]) Die Unterscheidung von Rein- und Roheinkommen hat die volkswirtschaftliche Einkommenslehre lange Zeit vertreten. Sie wurde erst durch Hermann und Schmoller beseitigt.

[7]) Hermann, a. a. O., 1924, S. 298.

[8]) Siehe dazu: Bauckner, „Der privatwirtschaftliche Einkommensbegriff". Hier ist die das Einkommen betreffende Literatur erschöpfend angegeben. Um Wiederholungen zu vermeiden, sei darauf verwiesen.

[9]) Nach Bauckner (vgl. Anm. 8) werden als weitere Vertreter der Quellentheorie: Guth (Die Lehre vom Einkommen in dessen Gesamtzweigen — Prag 1869), Friedrich Julius Neumann (Grundlagen der Volkswirtschaftslehre, Tübingen 1889), Jos. Gruntzel (Wirtschaftliche Begriffe, Wien 1917 bezw. Leipzig 1923), v. Philippovich bezeichnet. Interessant ist, daß bereits bei Ad. Smith Ansätze zur Quellentheorie vorhanden sind (vgl. Inquiry into the nature and causes of the wealth of nations, 2. Buch, Kap. 2, 1776). Auf dem Boden der Quellentheorie stehen auch die EStG. von 1851 und 1891.

sich u. a. Adolf Wagner[10]) angeschlossen hat. Wagner fügt dem Begriff des Einkommens ein neues Element hinzu, indem er zum Einkommen nur diejenigen Reinerträge einer festen Erwerbsquelle zählt, welche die Fähigkeit der Wiederholung in sich schließen und deshalb als regelmäßige Einkommen bezeichnet werden können in der Form der Zurückführung auf dauernde Quellen in dem Ablauf des Wirtschaftsprozesses. Fuisting begreift unter Einkommen ganz ähnlich „die Gesamtheit der Sachgüter, welche in einer bestimmten Periode (Jahr) dem einzelnen als Erträge dauernder Quellen der Gütererzeugung zur Bestreitung der persönlichen Bedürfnisse für sich und für die auf den Bezug ihres Lebensunterhalts von ihm gesetzlich angewiesenen Personen (Familie) zur Verfügung stehen."[11]) Die Unterscheidung des Einkommens nach den Quellen seiner Entstehung steht vornehmlich mit dem volkswirtschaftlichen Gegensatz von Ertrag und Einkommen in engem Zusammenhang. Der Ertrag (Reinertrag), d. i. der objektive Reingewinn aus einer bestimmten gütererzeugenden Quelle, wird erst durch die Beziehung zu der Person des Inhabers der Quelle, dem der Ertrag zur Bestreitung seines Unterhalts zufließt, zum Einkommen.[12])

Eine ganz andere Auffassung vertritt v. Schanz.[13]) Nach ihm ist für den Begriff des Einkommens kein theoretisches Bedürfnis vorhanden. Ein Bedürfnis besteht nur insoweit, als man die Summe auffinden will, die jemand für seine Zwecke innerhalb einer bestimmten Periode verwenden kann, ohne in seinem Vermögen zurückzukommen. Deshalb müssen alle Vermögenszugänge — Vermögen als Element eines in einem bestimmten Zeitpunkt vorhandenen Güterzustandes gefaßt[14]) — während einer bestimmten Periode als Einkommen betrachtet werden, also auch alle Reinerträge und Nutzungen, geldwerte Leistungen Dritter, Geschenke, Erbschaften, Legate, Lotteriegewinne, Versicherungskapitalien, Versicherungsrenten, Konjunkturgewinne jeder Art usw. „Entscheidend ist, welche wirtschaftliche Leistungsfähigkeit einer Person zukommt, ohne daß sie Schulden hat und Kapital aufzehrt. Von dieser Problemstellung aus kommt ein Einkommensbegriff zustande, der begrifflich geschlossen ist und ein vollständiges Bild ergibt".[15])

---

[10]) Siehe Wagner, Grundlagen der Volkswirtschaft im Lehrbuch der politischen Ökonomie, Leipzig 1892.

[11]) Vgl. Grundzüge der Steuerlehre, 1902, S. 110.

[12]) Auf die Frage, daß der Reinertrag nicht selten mit Verpflichtungen sachlicher oder persönlicher Art belastet ist, worauf die Unterscheidung von Roh- und Reineinkommen beruht, ist weiter unten einzugehen.

[13]) v. Schanz, a. a. O., S. 17.

[14]) Sehr richtig erblickt Popitz, a. a. O. S. 410, hierin den entscheidenden Unterschied zum Einkommen, das an sich nahe verwandt mit dem Vermögen ist; beim Einkommen handelt es sich um das Hinzutreten oder Ausscheiden von Gütern während eines bestimmten Zeitraumes, also eine Güterbewegung.

[15]) a. a. O., S. 17 ff.

Die von Schanz und Fuisting vertretenen Anschauungen unterscheiden sich durch ihre verschiedene Einstellung zu den Einkünften, welche, ohne daß sie immer aus einer regelmäßigen Quelle entspringen, das Vermögen vermehren. Sachlich gesehen, kann es sich aber bei diesem Meinungsstreit nicht um eine Unterscheidung, sondern eher um ein „Sowohl-Als-auch",[16]) also nicht um ein „Entweder-Oder", handeln. Die eine Theorie kann nicht ohne die andere sein. Die Überlegenheit der Schanzschen Theorie, vom rein begrifflichen Standpunkt aus, läßt sich allerdings nicht leugnen. Schanz hat darin durchaus recht, wenn er sagt, daß von dem Reinvermögenszugang die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit einer Person abhängt, daß also unter diesem Gesichtspunkt der weitere Einkommensbegriff, beispielsweise unter Einschluß der bei einzelnen Gegenständen im Laufe des Jahres eingetretenen Wertsteigerungen, unbedingt den Vorzug verdient und im Hinblick auf die Einkommensbesteuerung aus Gründen der Steuergerechtigkeit und Soziologie geradezu geboten erscheint. Trotzdem ist demgegenüber volkswirtschaftlich zu bedenken, daß es schließlich nur einzelne Wirtschafter sein werden, die neu hinzuerwerben, indem sie Wertsteigerungen auswerten oder Spekulationsgewinne usw. einheimsen können. Insoweit wird der eine innerhalb der Volkswirtschaft um so viel ärmer und weniger steuerkräftig als ein anderer. „Würde in einem Lande bloß spekuliert, gespielt, gewettet, geerbt und nicht produziert, so würde kein Fonds über den vorhandenen Reichtum hinaus gebildet, von dem das Gemeinwesen dauernd Steuern gewinnen könnte".[17]) [18]) Das könnte auch insofern ungünstig wirken, als dann selbst Teile des Volksvermögens als Einkommen besteuert würden. Im übrigen ist nun einmal die wirtschaftliche Bedeutung eine andere, je nachdem es sich um regelmäßige oder einmalige Einkünfte handelt. Sie läßt sich, mögen auch darüber objektive, für jeden einzelnen Fall zutreffende Normen nicht aufgestellt werden können, gerade wegen der Verschiedenheit der Einkünfte im einzelnen nicht beiseite schieben. Legt man daher wirtschaftliche Maßstäbe an die beiden Theorien an, so wird man der Quellentheorie den Vorzug geben müssen; sie hat die meisten Anhänger gefunden und trägt auch mehr der im Verkehrsleben herrschenden Ansicht Rechnung. Die Quellentheorie stützt sich im Gegensatz zur Reinvermögenszugangstheorie auf etwas rein Konstantes. Das ergibt sich daraus, daß nur die aus einer dauernden Quelle fließenden Einnahmen als Einkommen betrachtet werden, während nach der Schanzschen Lehre die Einmaligkeit einer Einnahme, sofern sie nur einen Vermögenszugang darstellt, den Einkommenstatbestand erfüllt. Steuerpolitisch gesehen, liegt in dem konstanten Element der Quellentheorie ein gleich großer

---

[16]) Balzer, a. a. O., S. 91.

[17]) Siehe Lotz, Finanzwissenschaft, 1917, S. 446.

[18]) Popitz sagt mit Recht dazu: „Es geht also die theoretische Umschreibung über das praktisch Durchführbare hinaus" (a. a. O., S. 416).

Vorteil; ihn hat bereits frühzeitig selbst das Reichsgericht, allerdings unter Hinweisung auf das deutsche Einkommensteuergesetz, und auch Fuisting anerkannt.[19])

2. Vom Standpunkt des Steuerrechts.

Die vielseitige volkswirtschaftliche Begriffsbestimmung des Einkommens hat auch in der Einkommensteuergesetzgebung ihren praktischen Niederschlag gefunden und in der Heranziehung der Steuerobjekte zu der verschiedensten Ausgestaltung geführt. Das Objekt, welches zur Besteuerung herangezogen werden soll, muß erst in die strikte Fassung rechtlicher Normen gezwängt werden, damit es die Basis für ein öffentlichrechtliches Verhältnis, als dessen Bestandteil das Steuerrecht gilt, abgeben kann. Bei der Verschiedenheit der Einkommensteuergesetze ist der steuerliche Einkommensbegriff nur im Zusammenhang mit den verschiedenen Einkommensteuergesetzen zu behandeln.

Die überragende Bedeutung, die die preußische Einkommensbesteuerung, insbesondere das Gesetz vom 24. 6. 1891 für die Einkommensbesteuerung in Deutschland hatte, rechtfertigt es, den Einkommensbegriff der preußischen Besteuerung in den Vordergrund der Untersuchung zu stellen und sich auf ihn zu beschränken. Er baut im wesentlichen auf der Quellentheorie auf, welche in dem Kriterium der Quelle der Gesetzgebung und Praxis die Möglichkeit der scharfen Trennung zwischen Einkommen und Vermögensvermehrung oder -verminderung gibt. Nach dem Grundgedanken der Leistungsfähigkeit wird Einkommen als letztes Ergebnis besteuert, sofern bei Beginn des Veranlagungszeitraums eine Einkommensquelle vorhanden ist, aus der der Pflichtige vermutlich in dem Steuerjahre Einkommen bezieht. Die Grundlage dafür bilden in der Hauptsache vier quellenmäßige Erträge; sie können aus Kapitalvermögen, Grundvermögen, Handel und Gewerbe sowie aus gewinnbringender Beschäftigung — einschließlich der Rechte auf periodische Hebungen und Vorteile irgendwelcher Art — erzielt sein, und zwar richtet sich ihre Besteuerung, je nachdem die einzelnen Bezüge dem Pflichtigen tatsächlich zugeflossen sind. Nur in beschränktem Maße läßt man für die Fälle, in denen sich die Einkommensverhältnisse wesentlich anders ge-

[19]) Siehe RGZ. 24. 232; 67, 126; letzteres Urteil betrifft den Fall, daß jemand bei Verkauf eines Grundstücks etwas über den Einstandspreis hinaus erzielt. Es fragt sich, ob der Mehrertrag als Einkommen aufzufassen ist, d. h. aus einer Einnahme herrührt. Das Urteil führt aus: „Das Vorhandensein von Einkünften setzt insbesondere eine gewisse Stetigkeit der in Betracht kommenden Bezüge voraus. Darauf weist schon der Gebrauch des Wortes „Quelle" hin. Eine einmalige Einnahme, die nicht aus einer dauernden Einnahmequelle oder durch den Umsatz einer seit länger als 30 Jahren im Besitz der Familie gewesenen Grundstücke erzielt ist, und die schließlich dazu bestimmt ist, wiederum ein Bestandteil des zu erhaltenden Vermögens zu werden, kann nicht zum Einkommen gehören. Als Einkommen ist nur der laufende Reinertrag der fortdauernden Quelle anzusehen".

stalten, als bei der Veranlagung unterstellt wird, eine nachträgliche Berichtigung der Veranlagung zu. Ebenso wie von der Befolgung der Quellenlehre eine Ausnahme hinsichtlich der Besteuerung der Spekulationsgewinne gilt, die immer als steuerpflichtige Einnahmen anzusehen sind,[20]) wobei dahingestellt sein mag, ob dies aus Schanzschen Gedankengängen resultiert.

Wenn so die preußische Einkommensteuergesetzgebung durch die erschöpfende Aufzählung der Einkommensquellen von der Quellentheorie aus klare Rechtsverhältnisse hat schaffen können, so hat sie auf der anderen Seite durch den Begriff der „außerordentlichen Einnahmen" (§ 8 des Gesetzes von 1891, § 7 des Gesetzes von 1906) eine gewisse Unsicherheit nicht vermeiden können. Eine allgemeingültige Begriffsbestimmung der Einnahmen ist unmöglich, und die Aufzählung einiger von ihnen kann nur eine exemplifizierende sein.[21]) Im übrigen ist durch die unmittelbare Verknüpfung des Einkommensbegriffs mit den Quellen seiner Entstehung der Unterschied zum Ertragsbegriff nicht klar hervorgetreten und hat demzufolge die Vorstellung hervorgerufen, als ob Rohertrag und Roheinkommen und Reinertrag und Reineinkommen dasselbe seien.[22]) Während so das Gesetz von 1891 die aus dem Rohertrag auszusondernden Werbungskosten und die von dem Gesamteinkommen abzuziehenden Passivleistungen zusammen behandelte, hat das Gesetz von 1906 wenigstens diesen Unterschied durchgeführt.

Zugleich mit der Vereinheitlichung zu einer Reichssteuer wurde versucht, das Einkommen im weitesten Maße zu erfassen. An die Stelle der Quellentheorie tritt die Schanzsche Lehre. Dementsprechend umschreibt das Reichseinkommensteuergesetz vom 29. März 1920 das steuerbare Einkommen als den Gesamtbetrag der in Geld oder Geldeswert bestehenden Einkünfte, „soweit im Gesetz nichts anderes vorgeschrieben ist". Grundsätzlich ist jede Einnahme steuerbar. Damit ist gewissermaßen die Beweislast zu Ungunsten des Pflichtigen verschoben; im Gegensatz zu früher muß jetzt der Pflichtige nachweisen, aus welchem Titel er die Steuerfreiheit einer Einnahme in Anspruch nimmt. So ist auch das Erfordernis gefallen, daß zur Besteuerung ein Recht auf die heranzuziehen-

---

[20]) Hiermit ist der Einkommensbegriff auf das Gebiet der Vermögensvermehrung ausgedehnt — vgl. auch OVG. U XII, b, 89; XII, b, 291 vom 23. 1. 1902.

[21]) In der Begründung zum Einkommensteuergesetz von 1891, zitiert aus Finanzarchiv 1890, S. 278, hieß es schon: „Den Ausführungsbestimmungen und der Praxis muß es vorbehalten bleiben, die durch § 8 angedeuteten Grundsätze weiterzuentwickeln".

[22]) Ein Ineinandergreifen der Begriffe „Einkommen" und „Ertrag" ist schon volkswirtschaftlich eine Unmöglichkeit. Steuerlich wiegt dieser Umstand umsomehr, als hier auch Reineinkommen und Roheinkommen klar zu scheiden sind. — Vgl. dazu Georg v. Breuning: „Das Bayr. EStG. v. 14. 8. 1910" — München 1911, S. 75, der von einer Übergehung des Ertragsbegriffes spricht.

den, nicht sonst quellenmäßigen Einnahmen gegeben sein muß; auch rein tatsächliche Einnahmen sind nach § 25 zu versteuern. Die Konsequenz liegt darin, daß es einen Unterschied zwischen Vermögensvermehrungen (selbst wenn sie noch nicht realisiert sind), die über das Einkommen gehen, und zwischen Vermögensvermehrungen, die, ohne das Einkommen zu berühren, also unmittelbar, dem Stammkapital zufließen, nicht gibt. Vielmehr ist „alles, was eine Person vereinnahmt, ihr Einkommen",[23]) sofern diese Anfälle nicht bereits mit anderen Steuern genügend getroffen sind[24]) oder ihre Steuerpflichtigkeit unbillig wäre. Nicht in Widerspruch dazu steht die Freilassung gewisser Vermögenszugänge aus besonderen Gründen, insbesondere zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung. Infolgedessen hat das Gesetz von 1920 durch positive Vorschriften bestimmte Einnahmen wie Erbschaften usw. von der Besteuerung ausgenommen, die auf solche Weise erworbenen Renten aber als sonstige Einnahmen der Steuerpflicht unterworfen.[25])

Vergleicht man nunmehr beide Begriffsmomente, so enthält die Quellentheorie eine erschöpfende Aufzählung der Einkommensarten, während die Reinvermögenszugangstheorie wegen ihres grundsätzlich jede Wertvermehrung umfassenden Charakters jene lediglich beispielsweise hervorhebt. Dort war die Aufzählung der steuerfreien außerordentlichen Einnahmen eine exemplifizierende, hier ist sie eine erschöpfende.

Wie verhält sich demgegenüber das Einkommenssteuergesetz von 1925?[26]) Die amtliche Begründung (S. 21) besagt:

> „Besonderer Wert ist auf eine gute Durcharbeitung der Grundbegriffe des Einkommensteuerrechts gelegt worden. Hier liegen sehr wesentliche Änderungen gegenüber dem bisherigen Gesetz vor. Wenn sich dabei auch nicht immer vermeiden ließ, den Vorschriften eine scharfe juristische Fassung zu geben, so darf nicht verkannt werden, daß die wirtschaftliche Bedeutung der einer sicheren Auslegung zugänglichen Formulierung der grundlegenden Vorschriften außerordentlich groß ist. Man braucht nur die zahllosen Erkenntnisse der bundesstaatlichen Oberverwaltungsgerichte und des Reichsfinanzhofes heranzuziehen, die zu den früheren Einkommensteuergesetzen ergangen sind, um zu erkennen, welche tiefgehende Unklarheit gerade bezüglich des grundlegenden Begriffs des Einkommens vorhanden war. Daraus ergab sich eine weitgehende Unsicherheit, die auch im Schrifttum zum Ausdruck kommt. Ist es aber

---

[23]) Siehe Drucks. d. Nationalversig., Nr. 1624, S. 44 ff.

[24]) Finanzarchiv, 1896, S. 72, 33.

[25]) Schanzscher Einkommensbegriff ist also gesetzlich nicht rein durchgeführt. — Vgl. dazu Zimmermann, a. a. O., S. 22. Die Novellengesetzgebung z. B. Nov. v. 24. 3. 21. hat die Reinvermögenszugangstheorie weiter ausgehölt, indem sie die sog. Veräußerungsgewinne von der Besteuerung ausnimmt, was bezüglich des Einkommensbegriffs eine höchst bemerkenswerte Unklarheit erkennen läßt.

[26]) Ähnlich das EStG. v. 1934 — S. Begründung RStBl. 1935 S. 34 ff.

eine allgemeine steuerwissenschaftliche Forderung, daß die Rechtsnormen der Steuer bestimmend und ihre Wirkungen berechenbar sind, so gilt das in besonders hohem Maße von der Einkommensteuer, die den Pflichtigen zur Hergabe eines hohen, nach dem Umfang des Einkommens gestaffelten Teils seines Gewinnes veranlaßt. Gerade mit Rücksicht auf diese Bestrebungen ist davon abgesehen worden, lediglich ein Abänderungsgesetz zur bestehenden Einkommensteuergesetz vorzulegen. Es mußte das Ziel sein, ein Gesetz zu schaffen, das in seinen grundlegenden Vorschriften für die Dauer bestimmt ist und in das sich Verwaltung, Rechtsprechung und Wirtschaft in vollem Umfange einleben können".

Mit diesen Worten ist schon das Hauptziel gekennzeichnet. Beansprucht das Gemeinwesen zur Bestreitung seiner Ausgaben von den seiner Steuerhoheit Unterworfenen als Steuer einen Teil des Einkommens, so muß es dieses auch bei seiner Normensetzung bestimmt abgrenzen. Trotzdem hat der Gesetzgeber bei der Aufstellung seiner Rechtsgrundsätze, so klar sie im einzelnen sind, insoweit weniger Erfolg, als er zwar acht Einkommensarten aufzählt, die im Vergleich zu den wissenschaftlichen Lehren einen praktisch brauchbaren und einfachen Vorteil bedeuten, aber nicht dabei sagt, was er begrifflich unter dem Einkommen verstanden wissen will. Mit diesem muß daher mehr als mit einer aus den Artgegebenheiten des § 6 entstandenen Größe gerechnet werden.[27]) Ist das aber der Fall, so liegt darin gleichzeitig eine grundsätzlich bedeutsame Änderung des bisherigen Rechtszustandes. Die Aufstellung der Einkommensarten in § 6 Ziff. 1—8 (§ 2 Ziff. 3) ist, wie die Worte „unterliegen nur" besagen, eine erschöpfende. Nur was das Gesetz als Einkommenskategorie bezeichnet, ist jeweils steuerpflichtig. Solche Abgrenzung bedeutet einen großen Fortschritt in der positiven Gesetzesschöpfung. Vielleicht ist es eine unbewußte Zukehr zur englischen oder amerikanischen Methode, die fern von allem wissenschaftlichen Streit ihre eigene Technik verfolgt. Das Element der Quelle oder das sich aus ihm ergebende Kriterium der Regelmäßigkeit, welches bis dahin das einzig wichtige Merkmal des Einkommensbegriffes darstellte, ist ebenso wie das Begriffsmoment bei Schanz, das zu viel und zu wenig umfaßt, einer besseren Systematik gewichen. Zwar berufen sich weder Gesetz noch Entwurf[28]) auf die früher im deutschen Steuerrecht zur Anwendung gelangten Theorien; immerhin zeigt sich, wenn auch nicht ausdrücklich, so doch mittelbar, in der abschließenden Aufzählung der Einkommensarten und

---

[27]) Das EStG. von 1934 geht einen Schritt weiter. Gemäß § 2 Abs. 2 ist Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den in § 2 Abs. 3 bezeichneten Einkommensarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, u. nach Abzug der Sonderausgaben (§ 10).

[28]) Reichstag 3, 1924/25, Drucks. Nr. 795, zit. aus Finanzarch., 1926, S. 170 ff. — Ebenso Begründung zum EStG. 1934, RStBl. 1934, S. 34.

der beispielsweisen Anführung der einmaligen Vermögensfälle[29]) die grundsätzliche Abkehr des Gesetzes von der reinen Vermögenszuwachslehre und die fast ausnahmslose Verwirklichung der Gedankengänge der Quellenlehre. Diese Erkenntnis reicht indessen nur so weit, als sie sich aus den gesetzlich scharf abgegrenzten Unterlagen des Einkommensbegriffes ergibt, sie leitet sich also nicht aus einer allgemeingültigen Grundlage her, welche der Gesetzgeber gar nicht geschaffen hat und die sich regelmäßig nicht in einer kurzen Formel finden läßt.[30]) Aus solchem Unterbau die Begriffsmomente des Einkommens zu ermitteln, gehört zur Aufgabe der Wissenschaft und Rechtsprechung.[31])

Im Sinne des geltenden Einkommensteuergesetzes ist — das sei abschließend betont — Einkommen:

1. die Zusammenfassung der während eines bestimmten Zeitraumes (Kalenderjahr oder Wirtschaftsjahr) von einer Person erzielten reinen[32]) Erträge aus einzelnen bestimmt aufgeführten Ertragskategorien. § 6 (§ 2) Abs. 1 EStG enthält allein die positive Grundbestimmung. Sie läßt sich vereinfacht auf folgenden Nenner bringen: Einkommen ist alles das, aber auch nur das, was sich mit einer der in § 6 (§ 2) Abs. 1 EStG aufgezählten Einkommensarten sachlich in Verbindung bringen läßt. Bei dieser sachlichen Zuordnung ist in erster Linie das Gesetz selbst entscheidend.

---

[29]) Bestritten; aber diese „sonstigen Leistungsgewinne" sind doch im Gesetz genau umschrieben.

[30]) Hiermit ist gleichzeitig einer Verselbständigung der Einkommensquellen, aus denen die Einkünfte strömen, jede Möglichkeit genommen. Überdies kann auch der Quellenbegriff nicht definiert werden; die Bestimmung über die Länge der Dauer der Quellen und über die Fälle der Quellenänderung ist nur eine Frage tatsächlicher Beurteilung (vgl. auch Moll, a. a. O., 1924, S. 127).

[31]) Es liegt nicht im Rahmen unserer Untersuchung, dem weiter nachzugehen. Nach Popitz gab es Anfang 1925 124 verschiedene Einkommensteuergesetze auf der Erde. Verwiesen sei u. a. auf die beachtlichen Ausführungen Beckers im Hinblick auf die Abhandlung von Popitz (Handwb. d. Staatswiss., Jena III, S. 400 ff. 1926 — StW. 1926 Sp. 525), der Vermögen, Einkommen und Vermögenszuwachs gegenüberstellt. Im Endergebnis berührt er beide Theorien. Bei der begrifflichen Überlegenheit der Schanzschen Lehre hält er es für zweckmäßig, daß von dieser ausgegangen wird; ein starres Festhalten an ihr ist aber nicht möglich, ebenso unmöglich ist auch ein solches Festhalten an der Fuistingschen Auffassung. Allein positive Vorschriften können den Begriff des Einkommens praktisch gestalten. In ähnlicher Weise argumentiert der Reichsfinanzhof. Hier wie dort muß dem schöpferischen Gedanken des Gesetzes Rechnung getragen werden.

[32]) Dieser Grundsatz erleidet freilich Ausnahmen, vor allem durch die Bestimmung des § 30 (§ 16) EStG., wonach als Einkünfte aus Gewerbebetrieb auch die Gewinne anzusehen sind, die bei einer Veräußerung des ganzen oder eines Teils des Gewerbebetriebes entstehen.

Unhaltbar ist der Standpunkt Rabbethges, der nur an den erzielbaren Ertrag anknüpfen will (vgl. seine Schrift „Verfall oder Rettung" 1923). Dieser hängt gerade doch auch von Umständen ab, die der Pflichtige nicht beeinflussen kann.

2. Einkommen sind alle Einkünfte, die innerhalb eines bestimmten Zeitabschnittes einer steuerpflichtigen Person zugeflossen sind, wenn und soweit sie durch die Einzelbestimmungen des Gesetzes tatbestandsmäßig erfaßt werden. Zu vermindern ist die Summe der Einkünfte um die vom Gesetz für abzugsfähig erklärten Posten (Hensel).[33])
3. Zum Einkommen gehören solche Einkünfte oder Güter, welche einer Person zur Befriedigung ihrer Bedürfnisse zur Verfügung stehen.[34])

Nach Popitz ist der Einkommensbegriff auf fünf Merkmale aufgebaut:[35])

a) Eine Person als Trägerin einer Einzelwirtschaft erhält wirtschaftliche Werte in ihre Verfügung, sei es, ohne solche bisher zu besitzen, sei es, daß sie bereits einen Bestand solcher Güter (ein Vermögen) besitzt. — Vorgang des Wertzuganges, der Einnahmen.
b) Die Person gibt in ihrer Verfügung befindliche Werte ab. — Vorgang des Werteabganges, der Ausgaben.
c) Die Vorgänge zu a) und b) werden, ohne daß sonstige wirtschaftliche Zusammenhänge zwischen ihnen zu bestehen brauchen, vereinigt, indem grundsätzlich sämtliche Wertzugänge, die innerhalb der gesamten privatwirtschaftlichen Lebensbeziehungen der Person vorkommen, mit den Wertabgängen ausgeglichen werden.
d) Von dem Ausgleich werden Aufwendungen für den Privathaushalt und für die Umwandlung von Wertzugängen in Vermögensgegenstände ausgenommen.
e) Der Ausgleich erfolgt für bestimmte aufeinanderfolgende Zeitabschnitte (Steuerabschnitt).

Das wichtigste Moment für den Begriff des Einkommens ist bei Popitz dasjenige unter d), woraus sich ergibt, daß das Einkommen in den Aufwendungen für den Privathaushalt und für die Vermögensbildung besteht. Damit ist zugegeben, daß das Einkommen nicht sowohl einen Begriff der Gütererzeugung als vielmehr des Güterverbrauchs bildet, im Gegensatz zum Ertrag. Popitz führt das selbst noch des näheren aus: „Auch der Ertrag ist, wie das Einkommen, das Ergebnis des Ausgleichs zwischen den Güterbewegungen auf der Aktiv- und Passivseite einer Wirtschaft innerhalb eines bestimmten Zeitraums. Der Unterschied liegt in dem Kriterium, nach dem die Bewegung zu einer Einheit zusammengefaßt wird. Beim Ertrage ist es eine bestimmte, nach ihrer Gattung, also objektiv verselbständigte wirtschaftliche Tätigkeit, beim Einkommen soll die wirtschaftliche Kraft einer Person gewertet werden, diese Person ist es daher, durch die alle zu ihr hin oder von ihr weg

---

[33]) Hensel, a. a. O., 3. Aufl. S. 239.

[34]) Abweichend Irving Fisher („The Nature of Capital and Income", Newyork 1906), welcher das Einkommen dem Verbrauch gleichsetzt und in der Kapitalbildung hinausgeschobenes Einkommen sieht.

[35]) Handwb. d. Staatswiss. III, 1926, S. 407.

erfolgenden Güterbewegungen zu einer Einheit zusammengefaßt werden".[36])

Das Grundprinzip bei der Einkommenserfassung besteht zunächst in der Ermittlung der einer Person aus den einzelnen Einkommensarten nach jeweiligem Abzug der Werbungskosten zufließenden Erträge. Sodann wird durch Summierung oder Gesamtausgleich das Einkommen errechnet (= Roheinkommen). Das Reineinkommen ergibt sich alsdann durch Abrechnung der die Person belastenden Verbindlichkeiten (Schuldzinsen, Rentenlasten) an diesem „Roheinkommen". Der Ausdruck „Roheinkommen" ist aber nicht glücklich, denn streng genommen gibt es kein „Roheinkommen" und kein „Reineinkommen", sondern nur e i n Einkommen, d a s Einkommen, und dieses[37]) unterliegt als wirtschaftliches Ergebnis eines abgelaufenen Zeitabschnittes der Besteuerung.

Angesichts dieses Aufbaues des Einkommensbegriffs, der einmal als Überschuß der Einnahmen über die Ausgaben (§ 7 Abs. 1 Nr. 2)[38]) oder, wie es im Gesetz von 1934 heißt: „Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten" (§ 2 Abs. 4 Ziff. 2), das andere Mal als Gewinn (§ 7 Abs. 1 Ziff. 1, § 2 Abs. 4 Ziff. 1)[39]) erscheint, je nachdem es sich um den Einkommensfundus eines in sich geschlossenen Betriebes handelt, ist die Terminologie des Gesetzes nicht einheitlich. Es stellt den Begriff „Einkommen" (im Sinne von Roheinkommen), „Ertrag" oder „Einnahmen" dem Begriff „Einkünfte" gegenüber. Die Begründung zum Gesetz von 1925 bemerkt dazu: „Als Einkünfte behandelt das Gesetz alle Zugänge aus den in § 6 angeführten Einkommensarten ohne Rücksicht darauf, ob sie lediglich Einnahmen darstellen oder ob es sich um den Überschuß der Einnahmen über die Ausgaben oder ob es sich um den Gewinn handelt. Einnahmen sind stets die Roheinnahmen, Einkommen der Betrag, der schließlich zur Steuer herangezogen wird, Gewinn das Einkommen bei allen Steuerpflichtigen, bei denen sich das Einkommen nicht allein aus dem Überschuß der Einnahmen über die Ausgaben ergibt, sondern bei denen, sei es daneben, sei es statt dessen, ein Bestandsvergleich in Frage kommt". Hieraus geht selbst hervor, daß im Gesetz mit der Bezeichnung „Einkünfte" ein verschiedener Sinn verbunden wird. Das führt zu Schwierigkeiten. Allerdings muß zugegeben werden, daß das Gesetz nicht von Einkünften aus den erzielten Quellen spricht, wie es im bisherigen Recht geschah; aus der einzelnen Kategorie strömt nicht Einkommen, sondern Ertrag. Demgegenüber versagt aber die Fassung in § 6 sowie

---

[36]) Vgl. Anm. 35.

[37]) Übereinstimmend: RFH., der unter „Einkommen" ausschließlich das während eines bestimmten Zeitraums erzielte Reineinkommen verstanden wissen will. — Amtl. Sammlg. Bd. 22, 23.

[38]) Hiermit stellt sich das Gesetz mittelbar auf den Boden der Quellentheorie.

[39]) Mit diesem kaufmännischen Gewinnbegriff kommt das Gesetz unbeabsichtigter Weise zur Schanzschen Lehre. Vgl. Finanzarch. 1926, S. 198 ff.

die Überschrift des dritten Abschnittes des Einkommensteuergesetzes von 1925. Die Vieldeutigkeit der Begriffe wäre vermieden worden, hätte der Gesetzgeber in § 6 von Erträgen gesprochen oder gleich bei den einzelnen sogenannten Einkommensarten gesagt, was erst in § 7 gesagt wird. Um diese Bestimmung gruppiert sich das Einkommensteuergesetz in seiner jetzigen Wirkung. Die Einkünfte sind in erster Linie nichts anderes als „Roheinkommen"; Ertrag oder Einnahmen müssen also diesen Begriffen subsumiert werden.[40])

Erscheint nunmehr der Einkommensbegriff hinreichend geklärt, so bleiben dennoch verschiedene Zweifel übrig. Sie können nur durch das Zusammenwirken von Wissenschaft und Praxis behoben werden.

§ 2.

Folgerungen aus dem Einkommensbegriff für den Begriff der Werbungskosten.

Im Einkommensteuerrecht stehen sich Wertzugänge und Wertabgänge gegenüber. Neben die Einnahmen (Aktiva) einerseits treten in negativer Richtung die Ausgaben (Passiva) andererseits. Das ergibt sich aus den das Einkommen begriffsmäßig regelnden Vorschriften in den §§ 6, 7 in Verbindung mit den §§ 15, 16 ff. EStG (entsprechend im Gesetz von 1934, §§ 2, 9 ff.) und folgt im übrigen aus den dem Gesetz zugrundeliegenden Gedanken des Gesetzgebers, nach welchem das der Besteuerung unterworfene Einkommen grundsätzlich in dem Gesamtüberschuß der Roheinnahmen über die gesetzlich anerkannten Abzüge bestehen soll. Zu diesen Abzügen gehören auch die Werbungskosten; sie sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen, oder anders ausgedrückt: diejenigen Wertabgänge, die zur Erzeugung von Werten dienen, und zwar bilden sie eine der wesentlichsten Grundlagen für die Einkommensermittlung überhaupt. Sie stellen in den weitaus meisten Fällen den zahlenmäßig größten Teil der Ausgaben dar, welche das Einkommen unmittelbar berühren.

Aus dem engen Zusammenhang mit den Wertzugängen (Einnahmen), deren Summe schließlich das Einkommen ist, folgt umgekehrt, daß Werbungskosten nur aus dem Einkommen heraus verstanden werden können, gleichgültig, ob dieses positive (Gewinn) oder negative (Verlust) Faktoren aufweist. Diese Folgerung wechselt allerdings je nach dem Begriff des Einkommens, den die jeweiligen Einkommensteuergesetze zugrunde legen.

Mit fast vollkommener Eindeutigkeit kann man beimSchanzschen Einkommensbegriff die Werbungskosten bestimmen. Sie würden alle Aufwendungen bedeuten, die jeweils mit einem

---

[40]) Vgl. dazu RFH. Bd. 22, 23, nach dem es sich hinsichtlich des Einkommens in § 94 EStG. nur um ein Vergreifen im Wortlaut handelt. Für das neue EStG. (1934) gilt das Gleiche — s. § 2 und Überschrift des zweiten Abschnittes.

Vermögenszugang in Verbindung stehen. Dadurch müßte freilich der Begriff „Werbungskosten" im engeren Sinne des Wortes verschwinden und zum Vermögensabgang im allgemeinen werden. Denn, wenn alle Zugänge durch das Einkommen laufen und Einkünfte darstellen, ohne Rücksicht, woher sie herrühren, und ohne Unterschied, ob sie zur Bedürfnisbefriedigung oder zur Erhöhung des Stammkapitals Verwendung finden, so sind alle Abgänge zwangsläufig Werbungskosten.

Größere Schwierigkeiten für die Ableitung des Werbungskostenbegriffs bereitet der Einkommensbegriff der Quellenlehre; sie ergeben sich deshalb, weil hier zwischen den Aufwendungen zur Erhaltung der Einkünfte aus einer Quelle und den Aufwendungen zur Erhaltung der Quelle selbst (Substanz) unterschieden werden muß. Allein, soweit man mit den Aufwendungen den Begriff der Betriebsausgabe verbindet, kommt man zu einer erträglichen Lösung.[41])

Im EStG. von 1925 bezw. 1934 finden sich die maßgebenden Bestimmungen in den §§ 16 in Verb. mit 6, 7, 12, 13, 15 und 18 (2, 4, 5, 9, 12). In ihnen sind die Werbungskosten ohne weiteres in dem oben dargelegten Begriff als Wertabgänge, die zur Erzeugung von Werten dienen, festgelegt.

B. Die Natur der Werbungskosten.

§ 3.

Werbungskosten in dem Sinne von Aufwendungen.

Wie schon angedeutet, hängt der Begriff der Werbungskosten unmittelbar mit dem Einkommensbegriff zusammen. Im Hinblick auf das darüber gewonnene Ergebnis (siehe oben) bedeutet das, daß er mit den in § 6 (§ 2) EStG gegebenen Einkommenstatbeständen in Verbindung gebracht wird.

Vor allem fragt es sich, welcher Art die Ausgaben sein müssen, um als Werbungskosten zu gelten. Sie sind ebenso wie das Einkommen nicht allein aus theoretischen Erwägungen, sondern aus der Not der Praxis, aus den wirtschaftlichen Bedürfnissen heraus zu entwickeln. Im Aufbau des Einkommensteuergesetzes von 1925 sind Werbungskosten eine Unterart der Ausgaben. Das ergibt sich aus den Eingangsworten des § 15 und der dort angezogenen §§ 7 Abs. 2 Ziff. 2 und 12 Abs. 1. Die beiden anderen Arten von Ausgaben, die das Gesetz enthält, nämlich die Sonderleistungen, Schuldzinsen und Rentenlasten, sind im Vergleich zu den Werbungskosten untergeordneter Natur. Sie treten nur in die Erscheinung, wenn sie nicht schon Werbungskosten selbst sind. Die Werbungskosten nehmen sonach vor ihnen eine Vorrangstellung ein, und zwar sind sie die „wichtigste Art der Ausgaben".[42])

---

[41]) Siehe S. 54, 55 Anm. 135, 137.
[42]) So Becker in StW. 1928, Sp. 24.

Ausgaben sind die Kehrseite der Einnahmen. Wie zu diesen alle Wertzugänge gehören, so gehören zu den Ausgaben alle Wertabgänge. Das sind nicht nur Geldausgaben oder vom Pflichtigen aufgewendete Güter an Geld oder Geldeswert oder absichtlich vorgenommene Ausgaben, sondern auch jeweils natürlich, jeweils gezwungen (z. B. Schadensersatz) eintretende Leistungen.

Der Begriff der Werbungskosten nach dem Gesetz von 1925 bezw. 1934 ist der gleiche wie nach den bisherigen Gesetzen mit der Einschränkung, daß sie in unmittelbarem Zusammenhang mit den in § 6 (§ 2) EStG aufgeführten Einkommenskategorien stehen.[43]) Sie sind Aufwendungen zur Erzielung von Einkünften oder, wie das Gesetz sagt, Aufwendungen, die zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einkünfte gemacht werden. Demzufolge stehen Werbungskosten einerseits im Gegensatz zum Verbrauch,[44]) andererseits im Gegensatz zu denjenigen Auf-

---

[43]) Das Gesetz von 1934 macht lediglich in formeller Hinsicht einen Unterschied; der Begriff der Werbungskosten kommt nur noch für die Einkunftsarten 4 — 7 in Betracht. Bei den Einkunftsarten 1—3 entspricht dem Werbungskostenbegriff der Begriff der Betriebsausgabe (Reinhardt, a. a. O., S. 73). Das bedeutet sachlich keine Änderung. (S. S. 55, Anm. 137.)

[44]) Darunter ist zu verstehen:

a) der Verbrauch im Sinne des § 49 (48) EStG. (Ergänzungssteuer); er umfaßt lediglich die zur Bestreitung des Haushaltes und der Lebensführung des Steuerpflichtigen einschließlich der zu seinem und seiner Familienangehörigen Unterhalt aufgewendeten Beträge (§ 49 (§ 48) Abs. 2). Diese sind nicht als Werbungskosten abzuziehen, weil es sich bei ihnen um die „zur Bestreitung des Haushaltes des Steuerpflichtigen und zum Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge" gemäß § 18 Abs. 1, Ziff. 2 (§ 12 Abs. 1, Ziff. 1) handelt.

b) der Verbrauch im Sinne bloßer Einkommensverwendung. Hier steht nicht der Ergänzungssteuertatbestand des § 49, (§ 48) sondern einer der Tatbestände des § 6(2) Abs. 1 in Frage. Gleichwohl ist die Abzugsfähigkeit als Werbungskosten deshalb zu versagen, weil der Pflichtige seine Ausgaben in höchst-persönlichem Interesse, d. h. ungeachtet der „Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einkünfte", vornimmt. Er verwendet die Einkünfte lediglich zu seiner Lebensführung. Dadurch wird ebenso wie zu a) die Vorschrift des § 18 Abs. 1, Ziff. 2 (§ 12 Abs. 1, Ziff. 1) ausgelöst, die Bestimmung des § 16 (§ 9) kommt also nicht zum Zuge.

Äußert sich der Verbrauch nicht in der Form von a) und b), so fällt er möglicherweise mit dem Begriff „Werbungskosten" zusammen, sofern bei ihm das Moment der Wertabgabe in ein Verhältnis zu einem Wertzugang gesetzt werden kann, wo also eine Zurechnung zu der Lebensführung nicht stattfindet. Das ist beispielsweise der Fall bei der üblichen Abnutzung einer Maschine in irgendeinem Betriebe. Für diese Abnutzung wird nach Maßgabe des § 16 Abs. 2, Ziff. 3 (§ 7 Abs. 1) ein bestimmter Betrag abgesetzt. Dieser Betrag (= der auf den Steuerabschnitt entfallende Verbrauch) trägt unbestritten Werbungskostencharakter (vgl. auch RFH. Bd. 22, S. 337 und Ausführungen unten S. 29 ff.).

wendungen, durch welche sich lediglich ein Tauschvorgang innerhalb des Vermögens vollzieht.[45])

In dem Begriff „Aufwendung" liegt ein Doppeltes: entweder handelt es sich um ein Ausgeben oder Hingeben eines Wertes im ganzen oder seiner Teile oder deren bloße Beeinträchtigung. Ein wirtschaftliches Gut,[46]) das bisher vorhanden war, muß also nicht mehr da oder sonst im Produktionsprozeß verzehrt worden sein oder sich wenigstens in seinem Wert vermindert haben.

Die Wertminderungen können verschiedener Art sein. Sie sind entweder die Folge der Ingebrauchnahme eines einzelnen Gutes (dadurch wird ohne weiteres der Tatbestand einer als Werbungskosten geltenden Absetzung im Sinne des § 16 Abs. 2 Ziff. 3 (§ 7 Abs. 1) ausgelöst), oder sie beruhen auf Umständen, die alles andere als Gebrauch sind. Im ersteren Fall spricht man von technischer Abnutzung (= rein stofflicher, natürlicher Verschleiß), im zweiten von wirtschaftlicher Abnutzung (= übernatürlicher, nicht auf Gebrauch und Benutzung zurückgehender Verschleiß; konjunkturell bedingter Verschleiß usw.; z. B. kann die weitere Verwendung einer Maschine aus dem Grunde unwirtschaftlich sein, weil die durch die Maschine hergestellte Ware der Mode unterworfen ist).

Wertminderung und Abnutzung waren früher in der Wissenschaft fest umrissene Begriffe. Erst die Steuergesetzgebung hat ihre Grenzen gegeneinander verschoben, indem die Nationalversammlung im Reichseinkommensteuergesetz vom 29. 3. 1920 an Stelle des bisher zulässigen Abschreibungsgrundes der „Absetzung für jährliche Abnutzung", die „jährlichen den Verhältnissen entsprechenden Abschreibungen für Wertminderung" einfügte. Damit wurde das wertmindernde Moment in

---

[45]) Grundsätzlich sind Aufwendungen zur Vermehrung oder Verbesserung des Vermögens nicht als Werbungskosten abzugsfähig. Der Grund dafür beruht auf § 18 Abs. 1, Nr. 1 (§ 12 Abs. 1, Nr. 1) EStG. Inwiefern trotzdem § 16 (§ 9) EStG. Anwendung finden kann — als Ausnahme des Grundsatzes — folgt aus besonders angestellten Überlegungen. (Siehe unten S. 29 ff.).

[46]) Der Begriff „Güter", wie ihn das Gesetz in § 14 (§ 8) Abs. 1 EStG. gebraucht, ist ein volkswirtschaftlicher. Die ökonomische Theorie versteht darunter die Mittel der Bedürfnisbefriedigung und unterscheidet freie und wirtschaftliche Güter. „Freie Güter sind solche, die in einer für die praktischen Bedürfnisse für Menschen beliebig großen Menge vorhanden sind, deren Aneignung daher ohne Sorgen um die Erhaltung der dauernden Verfügung vor sich gehen kann und die für die Befriedigung auch der voraussichtlich künftig bestehenden Bedürfnisse ausreichen... Wirtschaftliche Güter sind nur solche Sachgüter, welche im Verhältnis zum gegebenen und zu dem wirtschaftlicherweise voraus zu beurteilenden Bedarf in beschränkter Menge vorhanden und verfügbar sind" (so Phillippovich, a. a. O., S. 5).

Da die freien Güter in beliebig großer Anzahl bestimmt werden können, haben sie keinen Wert, der wirtschaftlich meßbar ist. Güter i. S. des § 14 (§ 8) und damit des § 16 (§ 9) sind also nur die Wirtschaftsgüter.

seinem weitesten Umfange zum Gegenstand gesetzlicher Normierung; es enthielt neben der Abnutzung technischer und wirtschaftlicher Art alles, was gewöhnlich einem Wertabgang entspricht, ein Zustand, der allerdings nur kurze Zeit bestand. Schon durch die Novelle vom 24. 3. 1921 wurde der frühere Rechtszustand (Absetzung für Abnutzung) wiederhergestellt; er liegt auch den Einkommensteuergesetzen vom 10. 8. 1925 und vom 16. 10. 1934 zugrunde.

Abnutzung und Wertminderung sind gleichbedeutend, wenn die Substanz eines Gegenstandes angegriffen wird und nicht durch eine Steigerung des Wertbetrages des Absetzungsobjektes aufgewogen werden kann. Ein Beispiel mag dies erläutern. Ein Landwirt, der für 500 RM. eine Maschine anschafft, die voraussichtlich fünf Jahre hält, kann am Schluß des ersten Wirtschaftsjahres erklären, er habe $^1/_5$ der Maschine verbraucht. Er kann also 100 RM. als Aufwand dieses Jahres absetzen. Damit ist das Problem, soweit es sich um die Aufwendung handelt, gelöst; nicht gelöst ist dagegen die Frage der Wertminderung. Hier greifen andere Betrachtungen Platz, nämlich: gleichbleibende Preise vorausgesetzt, verringert sich der Wert der Maschine in dem Augenblick, (Zeitabschnitt), in welchem sie sich tatsächlich, d. h. wertmäßig verbraucht. Dementsprechend kann die Wertminderung erst in diesem Sinne eine Absetzung als Werbungskosten gemäß § 16 (§ 9 in Verb. mit § 7) herbeiführen. Diese erstreckt sich auf alle, „aber auch nur auf die infolge der Verwendung zur Erzielung des Ertrages einem quantitativen oder qualitativen Substanzverzehr unterliegenden Gegenstände".[47]) Ob die Wertminderung durch eine unmittelbar quantitative Verringerung oder durch eine, zwar nur allmählich eintretende, aber schließlich ebenfalls zur Wertvernichtung führende qualitative Verschlechterung der Gegenstände des Stammvermögens hervorgerufen wird, ist hierbei ohne Erheblichkeit.

Andererseits gibt es aber auch sogenannte nichtabnutzungsbedingte Wertminderungen.[48]) Sie können bei allen Gütern eintreten und sind nicht wie die abnutzungsbedingten lediglich auf Anlagegegenstände beschränkt. In der Hauptsache beruht die nichtabnutzungsbedingte Wertminderung auf wirtschaftlichen Ursachen. Man denke an den Fall, daß der Verkäufer eines Hauses den Käufer übervorteilt (Käufer zahlt mehr, als billigerweise von ihm verlangt werden kann, er kauft also im Vergleich zu anderen teurer bezw. mit Verlust) oder daran, daß jemand ein Hotel erwirbt, welches in der Nähe eines Rennplatzes liegt. Wird der Rennplatz nach einigen Jahren wieder verlegt, mindert sich der Wert des Hotels zwangsläufig dadurch, daß die Gäste ausbleiben; bei Erfindungen ist es ähnlich, (z. B. eine Maschine wird durch eine neue technische Errungenschaft vorzeitig überholt). Überall zeigt sich hier die Wertminderung in ihrer Auswirkung als bloße Brauchbarkeits-

[47]) Strutz, Kommentar zum EStG., 1927, S. 935.
[48]) Siehe Großmann, a. a. O., S. 41.

abnahme, woraus folgt, daß der dem Anschaffungspreise entsprechende Buchansatz herabgesetzt wird, was auf Grund der Absetzungen wegen Abnutzung erst nach vielen Jahren erreicht werden könnte. Die Herabsetzung findet ihre technische Berücksichtigung in der Abschreibung — ein Ausdruck, den das Gesetz nicht gebraucht und der sich dadurch von der Absetzung unterscheidet, daß er alle Vermögensgegenstände im Sinne der §§ 12, 13 (4, 5) EStG umfaßt. Die Abschreibung ist insofern zugelassen, als der Gesetzgeber in Anlehnung an die Bewertungsvorschriften der §§ 19, (6) 20 EStG jeweils den Ansatz des niedrigeren (gemeinen) Wertes für den Schluß des Steuerabschnittes gestattet.

Das Gesetz legt somit selbst nahe, (weil in gewissem Umfang auf Grund ordnungsmäßiger Buchführung noch nicht realisierte Verluste als eingetreten gelten), die Wertminderungen ganz allgemein als Wertabgaben im Sinne des Einkommensbegriffes zu behandeln und insofern den Aufwendungen und Werbungskosten gleichzusetzen. Mag sich aus der begrifflichen Scheidung von Absetzung wegen Abnutzung und Abschreibung, wegen Wertminderung oder Entwertung ergeben, daß begrifflich Wertminderung nicht dasselbe bedeutet wie Werbungskosten, so ist andererseits nicht zu leugnen, daß beide Momente tatsächlich leicht ineinander übergehen können. Das hängt mit der Sinngebung des Gesetzes überhaupt zusammen. In dem Merkmal einer Aufwendung liegt nicht nur die körperliche Beeinträchtigung irgendeines Gutes, sondern auch ein Abnehmen der Bedeutung, welche es im Wirtschaftsleben genießt. Man denke nur daran, wie schnell der eigene Bücherbestand eines Gelehrten, den er sich für seine amtliche Tätigkeit beschafft, wirtschaftlich zu etwas anderem wird und sich in ein wertloses Nichts auflöst, sobald Neuauflagen erscheinen oder eine wesentliche Gesetzesänderung eintritt. Deshalb ist auch neuerdings vom Reichsfinanzhof eine wirtschaftliche Abnutzung anerkannt worden.[49]) Danach kommt es darauf an, wie lange der Gegenstand, welcher der Abnutzung unterliegt, ein wirtschaftliches Gut für den Steuerpflichtigen darstellt, inwieweit also ein Gegenstand unter Berücksichtigung der besonderen Umstände im Einzelfall voraussichtlich nutzbringend verwendet werden kann. Das darf jedoch nicht dazu führen, Wertminderungen, bei denen es sich nicht um einen allgemeinen Substanzverbrauch handelt, im Wege der Absetzung für Abnutzung nach § 16 EStG zu berücksichtigen. In dieser Hinsicht wird auf folgende Ausführungen in dem Urteil des ersten Senats vom 4. Dezember 1928[50]) verwiesen:

„Wenn ein Unternehmen durch die Entwicklung der Verhältnisse in seinen baulichen und sonstigen Einrichtungen vor deren völligem Verschleiß veraltet und dadurch an Wert verliert, so handelt es sich dabei nicht um einen allmähli-

[49]) Siehe U. v. 10. 10. 1928, VI A 396/28, StW. 1929 Nr. 12 und Erlaß des RFMin. vom 16. 2. 1929, S. 2209/1, RStBl. S. 103.
[50]) Ia 408/27 RStBl. 1929, S. 79/82.

chen Substanzverbrauch, dem durch die Absetzungen für Abnutzung Rechnung getragen werden soll, sondern um eine die Substanz des Gegenstandes unberührt lassende Wertminderung.

Eine solche Wertminderung können die Steuerpflichtigen gegebenenfalls dadurch berücksichtigen, daß sie nach §§ 19, 20 EStG in ihren Bilanzen den infolge der Entwertung herabgesetzten niedrigeren gemeinen Wert einsetzen."

Der Begriff „wirtschaftliche Abnutzung" ist also jedesmal sorgsam zu untersuchen und in jeder Hinsicht zu prüfen.[51])

Wertminderungen können sonach — gleichgültig ob es sich um abnutzungsbedingte oder nichtabnutzungsbedingte handelt — Werbungskosten und damit abzugsfähige Aufwendungen sein, oder sie äußern sich als Abschreibungen, auf die §§ 19 (6), 20 EStG sinngemäß Anwendung finden.

Mit dem Begriff „Aufwendung" verbindet sich der Gedanke der Wertabgabe. Es genügt dazu nicht ein bloßes Nichtausnutzen an sich vorhandener Aussichten auf Gewinn oder Verdienst.[52]) Ebenso kann weder eine Aufwandsberechnung noch eine Absetzung als Werbungskosten für die Verwendung eigener Arbeitskraft erfolgen, denn diese schwindet, unabhängig davon, ob der Mensch arbeitet oder nicht.[53]) Oder man

[51]) Gegen seine Einführung überhaupt sind: Evers, a. a. O., Anm. 16 zu § 16; Kennerknecht, a. a. O., Anm. 39 zu § 16; Strutz, a. a. O., S. 940, hält es für „bedenklich", von wirtschaftlicher Abnutzung zu sprechen. „Sie betrifft ausschließlich das Vermögen und nicht den Ertrag", so PrOVG., E. XIII,e 191, vom 8. 11. 1900.

[52]) z. B. ein Anwalt führt unentgeltlich für einen Verwandten einen Prozeß, wofür er möglicherweise Aufwendungen aus seiner beruflichen Tätigkeit hat (z. B. fertigt er für den Spezialfall ein besonderes Gutachten an, wofür er sich von Dritten Unterlagen beschafft). Dieselben sind nicht abzugsfähig, da ein Zusammenhang mit „Einkünften" — darauf hat er verzichtet — fehlt. Anders z. B. bei bloßen Auslagen für unentgeltliche Behandlung von Patienten. Hier kann der Arzt abziehen; es sei denn, er bezweckt mit seiner Tätigkeit nachweislich seine weitere wissenschaftliche Ausbildung (dann Sonderleistung) oder Verbesserung seines Vermögens. So schon OVG. St. 14, 177 ff.

[53]) A. M.: Lotz, a. a. O. S. 449, und Bauckner, a. a. O:, die als abzugsfähige Produktionskosten des Arbeitseinkommens die Kosten des Lebensunterhaltes des Arbeitenden und seiner Familie, die Rücklagen für den Fall der Arbeitsunfähigkeit oder Arbeitslosigkeit (sofern kein lebenslängliches Beamtenverhältnis begründet ist), für Verzinsung und Amortisation des Erziehungs- und Ausbildungskapitals, Fürsorge für Hinterbliebene, Rücklagen für die unproduktive Arbeitsperiode, usw. ansehen. — Dagegen Schanz, a. a. O. S. 110/111. Er führt an, daß solche Kosten lediglich Einkommensverwendung i. S. des § 18 EStG. sind. Naumann sieht hierin lediglich ein Problem des Existenzminimums (a. a. O. S. 40); ebenso Moll, „Probleme der Finanzwissenschaft S. 140; und Popitz Handbuch d. Staatswiss. S. 409; ähnlich Bredt, a. a. O. S. 120.

Es muß zugegeben werden, daß sich beide Ansichten vertreten lassen, je nachdem man die Arbeit vom wirtschaftlichen oder ethischen Gesichtspunkt betrachtet. Aus praktischen Gründen ist aber eine solche ideale Einkommenbesteuerung abzulehnen. Sie hätte die Vernichtung des Einkommensteuerrechts zur Folge.

müßte schon die Arbeitskraft als Vermögen oder Kapital auffassen. Fr. List u. a. haben darauf hingewiesen und bringen es immer wieder zum Ausdruck, daß die Arbeitskraft das wichtigste und größte Kapital eines Volkes bildet. Allein dabei wird das Wort Kapital nicht in dem herkömmlichen Sprachgebrauch verwendet. In der Volkswirtschaftslehre und Finanzwissenschaft werden die drei Produktionsfaktoren Natur (Boden), Arbeit und Kapital unterschieden. Es wird also neben die Arbeit das Kapital gestellt. Wenn man dabei bleibt — und nach dem herrschenden Sprachgebrauch muß man dabei bleiben —, kann man nicht innerhalb der Einkommensteuer die Arbeitskraft als Kapital oder Vermögen behandeln und die Kosten der Gewinnung und Erhaltung der Arbeitskraft als Werbungskosten ansehen. Das müßte auch dazu führen, das Entstehen von Einkommen aus geistiger Arbeitstätigkeit ganz oder zum Teil auszuschalten. Denn dem Entgelt, welches der geistige Arbeiter tatsächlich bezieht, könnte unter dem Gesichtspunkt der Aufzehrung der Arbeitskraft zum Abzug nur der Betrag gegenübergestellt werden, der bei einer anderen Tätigkeit als der wirklich ausgeübten — hätte verdient werden können oder verdient worden wäre. Zum Beispiel kann der Zivilingenieur, welcher als Schiedsrichter fungiert, nur die tatsächlichen Aufwendungen, also solche, die er für technische Prüfungen usw. macht, abziehen.[54])

Das Ergebnis ist, daß t a t s ä c h l i c h[55]) etwas hingegeben oder abgegeben sein muß, um das Moment abzugsfähiger Aufwendungen zu erfüllen. Das heißt aber nicht, daß der Akt der Geldausgabe begriffswesentlich sei, es kommt vielmehr darauf an, ob ein Gut oder Recht verbraucht oder — betriebswirtschaftlich ausgedrückt — verzehrt worden ist. Jeder Verzehr kann hierher gehören; er kann entweder in der Form der tatsächlichen Abnutzung erscheinen oder in der Form einer Wertminderung, die auf irgendeiner Einwirkung von außen beruht, m. a. W. als technische oder wirtschaftliche Abnutzung. Dahin

---

[54]) So RFH, U. v. 7. 7. 1927, VI A 255/27, StW Nr. 356.

[55]) Diesem Standpunkt widerspricht nicht, daß der Reichsfinanzminister für bäuerliche Betriebe in seinen Erlassen vom 12. 8. 1926 (III e u 8700) und vom 30. 4. 1926 (IIIe, 2500) sich damit einverstanden erklärt hat, für im Betriebe mitarbeitende volljährige Kinder (obwohl der Lohn denselben nicht ausgezahlt wird) als Ersparnis den halben Betrag anzusetzen und für die Ehefrau einen Zuschlag wahrzunehmen, da sie eine volle Arbeitskraft ersetzt.

Die genannten Erlasse gelten noch heute; es ist aber zweifelhaft geworden, was heutzutage unter einem bäuerlichen Betrieb zu verstehen ist. Die Finanzämter halten sich bisher allgemein an die von den Landesfinanzämtern seinerzeit bezüglich der Durchschnittssätze und Tauschsätze für die Bewertung des Eigenverbrauchs buchführender und nichtbuchführender Landwirte herausgegebenen Verwaltungsvorschriften. Danach liegt die Höchstgrenze eines bäuerlichen Betriebes durchschnittlich bei 30 ha; u. E. müßten diese Verwaltungsvorschriften i. S. der Erlasse des RFMin. an die Begriffsbestimmung des bäuerlichen Betriebes nach dem Reichserbhofgesetz angeglichen werden.

rechnen sogar zufällige übergewöhnliche Einbußen, die z. B. ein Betrieb dadurch hat, daß irgendwelche Anlagegegenstände (Maschinen) gestohlen werden oder daß der Viehstapel an einer Seuche zugrunde geht oder Wirtschaftsgebäude abbrennen, alles Dinge, wo es für den Begriff „Aufwendungen" gleichgültig ist, auf welche Weise er verwirklicht wird. Allein die Frage, wie sich die Wertabgabe, objektiv betrachtet, auswirkt, sei es als Verzehr, sei es in einer anderen Form, entscheidet darüber, ob § 16 (§§ 9,7) zur Anwendung kommt.

Weiter fallen unter das Begriffsmerkmal der Aufwendung auch Werteabgaben (Verzehr) im Sinne der Übernahme oder Entstehung von Verbindlichkeiten. Man denke beispielsweise an einen Kaufmann, der für seine Schulden eine Hypothek aufnimmt, oder an notwendig eintretende Schuldleistungen wie Schadensersatz und dergleichen; es liegt etwa ein berufliches Versehen eines Arztes oder Anwalts vor. Hier ist die Folge einer Tätigkeit sowohl die Erzielung von Einkünften als auch die Verwirklichung rechtlicher Tatbestände und der sich daraus ergebenden Folgerungen. Anders ausgedrückt: Aus der bloßen Vornahme einer Tätigkeit resultiert neben den Einkünften, die allgemein erzielt werden, eine Verpflichtung, und zwar gleichgültig, ob die Tätigkeit von vornherein ein Risiko bedeutet oder nicht. Jene Verpflichtung ist aber ebenso wie jede Gefahr, die im Interesse der Erzielung von Einkünften entsteht, schon als Aufwendung anzusehen. Diese Aufwendung wird abziehbar, sobald die Verpflichtung sich realisiert, also fällig wird. Dabei ist nicht nur an rechtliche Verpflichtungen zu denken; es genügt für den Begriff „Ausgabe" auch ein moralisches Sichgebundenfühlen, da „selbst das Risiko nur die Möglichkeit des Eintritts eines zu einer Ausgabe nötigenden Umstandes bedeutet".[56])

Die Formulierung des Begriffs der Werbungskosten unter dem Gesichtspunkt der Aufwendung ist sonach keinesfalls eng vorzunehmen. Nicht jede Aufwendung muß beabsichtigt und unter der Voraussetzung gemacht sein, daß mit ihr ganz bestimmte Einkünfte erlangt werden. Im Sinne des allgemeinen steuerrechtlichen Einkommensteuerbegriffes sind Aufwendungen „alle Wertabgaben, einerlei, wozu und weshalb, sofern sie nicht der Lebenshaltung oder der Vermögensanlegung gedient haben".[57])

---

[56]) Fast wörtlich übereinstimmend damit z. B.: RFH. 20. 210. Ähnlich U. v. 24. 2. 1932, VI A 1840, StW. 1932 Nr. 620, wonach der jetzige Betriebsinhaber die durch frühere Teilhaberschaft möglicherweise entstehende Beanspruchung als Werbungskosten abziehen kann. Werbungskosten sind selbst dann gegeben, wenn die berufliche Tätigkeit bereits aufgegeben ist. (vgl. StW. 1929, Nr. 686).

[57]) Siehe Becker, a. a. O., S. 33. — Ebensowenig ist das bloße Vorhandensein etwaiger Unsittlichkeit oder Strafbarkeit ein Maßstab dafür zu entscheiden, ob im Einzelfall Werbungskosten vorliegen. Der Begriff der Wertabgabe umfaßt nur alles, was innerhalb der Betriebsführung zu Zwecken des Erwerbes aufgewendet wird. Wegen der bekannten Schmiergelderfrage sei auf § 12 verwiesen.

§ 4.

Abgrenzung gegenüber den Aufwendungen, die eine Vermehrung des Vermögens herbeiführen.

Das Einkommensteuergesetz von 1925 hat, wie bereits ausgeführt, auf einen systematischen Einkommensbegriff verzichtet[58]) und durch Einzelbestimmungen die sachliche Steuerpflicht zu umgrenzen und festzulegen versucht. Den gleichen Weg mußte es folgerichtig in Ansehung der Werbungskosten beschreiten. Während beim Schanzschen Einkommensbegriff die Werbungskosten im engeren Sinne des Wortes verschwinden und zum Vermögensabgang im allgemeinen werden, ergeben sich aus der Einengung des Einkommensbegriffs der Quellenlehre, d. h. durch die Abscheidung der quellenmäßigen Einnahmen von anderen Einnahmen oder Vermögensanfällen, um so größere Schwierigkeiten für die Ausgaben bezüglich der Unterscheidung der Aufwendungen für den Ertrag einer Quelle oder für und auf die Quelle als solche. Das Gleiche gilt für die Aufwendungen hinsichtlich des Ertrages einer Einkommenskategorie und hinsichtlich der Einkommenskategorie als solcher. Soweit man sich aber unter Aufstellung des Gewinn- oder Verlustgedankens als leitenden Grundsatz, der das geltende Einkommensteuerrecht beherrscht und diesem dadurch eine völlig neue Grundlage gibt, an den Begriff der Betriebsausgabe[59]) hält, kommt man ungefähr zum Ziel. Nur die Betriebsausgaben sind als Werbungskosten abzugsfähig.

Wo ein Betrieb oder Unternehmen in Erscheinung tritt, handelt es sich allgemein um die Einkommensarten des § 6 (§ 2) Ziff. 1—3.[60]) Dem entspricht es, daß als Folge der Ermittlung des Einkommens — das geschieht nicht nur aus der Gegenüberstellung der Einnahmen und Ausgaben, sondern auch aus dem Vermögensvergleich am Anfang und Ende des Steuerabschnittes — alle Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlaßt bezw. in dessen Interesse gemacht sind, grundsätzlich zu den Werbungskosten gehören. Darunter fallen auch

---

[58]) Das EStG. 1934 geht — wie oben S. 8, Anm. 3 erwähnt — weiter. Sachlich wird dadurch allerdings nichts erwähnt.

[59]) Was darunter zu verstehen ist, wird unten in § 7 ausgeführt werden. Das neue EStG unterscheidet zwischen „Betriebsausgabe" und „Werbungskosten" und wendet ersteren Ausdruck bei den Einkunftsarten, § 2 Abs. 3 Ziff. 1—3, an, bei denen der Gewinn zu ermitteln ist, während von Werbungskosten nur bei den übrigen Einkunftsarten, § 2 Abs. 3 Ziff. 4 — 7, die Rede ist.

Ein sachlicher Unterschied gegenüber dem bisherigen Recht besteht nicht. Der Begriff „Betrieb" muß im weitesten Sinne genommen werden.

[60]) Bei der überragenden Bedeutung des steuerrechtlichen Gewinnbegriffes für die Einkommensbesteuerung haben aber seine Grundsätze auch für die anderen Einkommensarten Geltung (RFH. 21. 341, insbes. S. 348).

Aufwendungen auf das Betriebsvermögen selbst, da nach § 18 (§ 12) Abs. 1 Nr. 1 nur Aufwendungen auf Vermögensgegenstände, welche beim Bestandsvergleich nicht zu berücksichtigen sind, — also Substanzaufwendungen außerhalb des Betriebes — vom Abzug als Werbungskosten ausgeschlossen sind. So ist insbesondere in § 16 (§ 7 Abs. 2) EStG klargestellt, daß Absetzungen für außergewöhnliche Abnutzungen zulässig sind. Demzufolge kann man einem Landwirt, dessen Viehbestand durch eine Seuche eingegangen ist und der ihn (hier zeigt sich der Gegensatz zur Quellentheorie ganz augenscheinlich) aus Mangel an Geldmitteln nicht mehr in demselben Wirtschaftsjahr zu ersetzen imstande ist, nicht wie früher den Abzug des Verlustes mit dem Argument versagen, er habe ja nur eine Einbuße in seinem Vermögen erlitten, das sein Einkommen und damit die Steuer nicht berühre. Aber dies ist vom Standpunkt des Gesetzes aus eine Ausnahme. Auf Schritt und Tritt zeigt sich sonst, daß die Einzelvorschriften mehr oder minder stark von dem das Einkommensteuergesetz leitenden Gesichtspunkt des Gewinns abweichen. Der Begriff der Betriebsausgabe ist dem Gesetz 1925 fremd geblieben; man hat sogar versucht, die Abnutzungsabsetzungen in § 16 Abs. 3 auf ganz bestimmte Fälle zu beschränken — das Wort „nur" im Eingang deutet darauf hin — und darüber hinaus Schulden außer in den Fällen des § 13 (§ 5) bei dem Bestandsvergleich unberücksichtigt zu lassen. Es blieb daher nichts übrig, als daß die Rechtsprechung den Gewinnbegriff nachhaltig entwickelte und die Folgerungen zog, die aus der Aufstellung des Grundgedankens als Grundgedankens aller unzureichenden Einzelbestimmungen ungeachtet gezogen werden mußten. Die Sache liegt, wie Becker[61]) richtig bemerkt, nicht so, daß etwa das Einkommensteuergesetz 1925 grundsätzlich an der Quellentheorie habe festhalten wollen und daß das Gewinnmoment „versehentlich" eingeschoben sei, sondern umgekehrt: Der Gewinn- oder Verlustgedanke steht im Vordergrund, weil er „entscheidend werden sollte".[62])

Wenn daher ebenso wie das Gewerbe die Land- und Forstwirtschaft nicht nach dem Ertrage (Nutzen aus dem Vermögen), sondern nach dem Gewinn (bezw. Verlust) besteuert wird, die Land- und Forstwirtschaft also nichts weiter als ein Unternehmen ist, so folgt daraus, daß schon der entgeltliche Erwerb eines Unternehmens ein Betriebsvorgang ist. Der Erwerb des Unternehmens fällt bereits in den Verlauf des Unternehmens und hat entsprechend Einfluß auf Gewinn und Verlust. Im Sinn des Einkommensteuergesetzes ist das ohne weiteres verständlich. Umgekehrt folgt gleichzeitig daraus, daß derjenige, der seinen landwirtschaftlichen Betrieb, welcher außer Grund und Boden (der Aufwand hierfür kommt gemäß § 12 bezw. § 4 Abs. 1 Satz 5 nicht zum Ansatz) 80.000 RM. wert ist, für

---

[61]) Siehe StW 1933, Sp. 815.

[62]) Das Gesetz von 1934 trägt in vollen Umfange diesen Gedanken Rechnung; siehe § 4, bes. § 4 Abs. 3.

100.000 RM. erwirbt, also 20.000 RM. überzahlt, die Überzahlung bereits am Schluß des ersten Wirtschaftsjahres abziehen kann. Sie steht unmittelbar im Zusammenhang mit dem Betrieb und trägt deshalb ohne weiteres Werbungskostencharakter in sich.

Eine andere Modalität: Wer seinen Betrieb ertragreich gestalten, d. h. aus ihm Einkommen erzielen will, muß beispielsweise Geräte anschaffen. Sind das nun Vermögensanlagen, für die keine Absetzung für Abnutzung gegeben ist? Mit Recht wirft Popitz diese Frage auf: „Wie, wenn er (der Betriebsinhaber) eine große Maschine anschafft, eine Scheune, eine Fabrik baut und dazu Beträge aufwendet, die seine Einnahmen völlig verschlingen? Hier bedarf es offenbar einer Grenzlinie, wo die Ausgaben für den laufenden Betrieb einerseits und für Vergrößerungen und Neuanlagen andererseits sich scheiden. Die Antwort kann offenbar nicht so erfolgen, daß keine abzugsfähige Ausgabe dann vorliegt, wenn das Stammvermögen vermehrt wird, denn zwischen einem Gerät und einer Maschine ist nur ein Gradunterschied, kein grundsätzlicher, beide gehören zum Vermögen und sind die Grundlagen neuer Einnahmen". Die Lösung ist, wie Popitz fortfährt, „nur auf dem Wege des Zeitelements zu finden",[63]) d. h. Aufwendungen, die unter gemeinüblichen Verhältnissen entstehen und deren Nutzen sich im Steuerabschnitt erschöpft, können im Steuerabschnitt voll abgesetzt werden. Das ist der Fall, sofern die entsprechende Vermögensvermehrung am Ende des Steuerabschnitts nicht mehr besteht (z. B. der angeschaffte Gegenstand ist während des Steuerabschnitts untergegangen oder wertlos geworden). Erstreckt sich dagegen der Zeitraum bestimmter Anlagewerte auf eine längere Dauer, so setzen sich die Ausgaben insoweit in Werbungskosten um, als sie während der Benutzung im Betrieb der jährlichen Abnutzung unterliegen.[64])

Praktisch bedeutsam ist auch die steuerrechtliche Behandlung der Herstellungskosten bei Gebäuden. Hier hat der Reichsfinanzhof in einer Entscheidung von außerordentlicher Tragweite[65]) den Grundsatz aufgestellt, daß die bisher geläufige Unterscheidung zwischen Instandhaltungs- und Instandsetzungs-

---

[63]) A. a. O. S. 410. Das setzt voraus, daß die Steuerquelle, welche Einnahmen liefert, in dem für die Besteuerung maßgebenden Steuerabschnitt bereits besteht. Die Rechtsprechung hat diesen Grundsatz im Laufe der Zeit erweitert (s. S. 45 ff).

[64]) Bei der Abgrenzung von aktivierbaren und nichtaktivierbaren Aufwendungen ist nicht allein vom Werbungskostenbegriff auszugehen; die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung haben in gleicher Weise Berücksichtigung zu finden. Danach sind alle Kosten und jeder Nutzen daraufhin zu prüfen, wie sie sich zum Ergebnis — auch buchtechnischer Art — des betreffenden Zeitraums verhalten. Unter laufendem Aufwand kann auch eine größere, sich erst in einem bestimmten Zeitraum wiederholende Ausgabe verstanden werden; er verpflichtet nicht zur Aktivierung (s. U. v. 21.5.1930 — V A 1699/29, StW 1930 Nr. 1064.

[65]) U. v. 28. 5. 1927, VI A 154/27; RFH. 21. 201; vgl. auch U. v. 22. 2. 1928, VI A 479/27, StW. 1928, Nr. 193.

kosten für das Einkommensteuergesetz 1925 keine Bedeutung mehr habe.[66])

Unter Instandhaltungskosten verstand man bisher[67]) diejenigen Aufwendungen, welche notwendig wurden, um die Einkommensquelle in ihrem bisherigen Zustand zu erhalten, unter Instandsetzungskosten diejenigen Aufwendungen, die darüber hinaus eine Verbesserung der Quelle mit sich brachten. Die Instandhaltungskosten (IH-Kosten) wurden als abzugsfähig, die Instandsetzungskosten (IS-Kosten) als nichtabzugsfähig behandelt. Nach dem jetzigen Einkommensteuergesetz ist aber maßgebend für die Abzugsfähigkeit einer Ausgabe die Frage, ob sie zu den Werbungskosten rechnet oder nicht. Zu den Werbungskosten gehören aber gemäß § 16 Abs. 2 (§ 7) EStG auch die Absetzungen für Abnutzung; das bedeutet, daß auch die für Anschaffung oder Herstellung von gewissen Gegenständen (§ 16 Abs. 3 (§ 7 Abs. 1) EStG aufgewendeten Auslagen abzugsfähig sind. Damit ist, wie der Reichsfinanzhof feststellt, schon die Aufhebung der Unterscheidung zwischen IH-Kosten und IS-Kosten gegeben. Denn wenn die Herstellungskosten abzugsfähig sind, dann sind es damit auch die IS-Kosten, die doch gewissermaßen auch Herstellungskosten sind. Sind aber IH-Kosten und IS-Kosten beide abzugsfähig, so ist eine Unterscheidung zwischen ihnen nicht mehr gerechtfertigt.

Der vom Reichsfinanzhof so aufgestellte Grundsatz darf indessen nicht mißverstanden werden. Wenn die Unterscheidung zwischen IH-Kosten und IS-Kosten für überholt erklärt wird, so bedeutet das nicht, wie man auf den ersten Blick annehmen könnte, daß nunmehr alle Aufwendungen für Anlagegegenstände schlechthin sofort im Jahre der Aufwendung abzugsfähig sind, sondern es ist wie bisher zu unterscheiden zwischen sofort abziehbaren (d. h. in den Fällen der §§ 12, 13 (§§ 4, 5): nicht zu aktivierenden) und nur allmählich durch Vornahme von Absetzungen abziehbaren (d. h. in den Fällen der §§ 12, 13 (§§ 4, 5): zu aktivierenden) Aufwendungen.[68])

[66]) Dasselbe gilt für das Einkommensteuergesetz von 1934.

[67]) Vgl. Fuisting-Strutz, a. a. O., Anm. 28 ff. zu § 28; ähnlich Kuhn, a. a. O., S. 226, Anm. 2 I c zu § 16 und Mrozek, S. 81, Anm. 2 d zu § 16 und Entscheidung in Steuersachen, 5, 26; S. 352; 11. 92; 11. 94.

[68]) Von diesem Grundsatz ist durch Abschnitt II des Gesetzes zur Verminderung der Arbeitslosigkeit vom 1. 6. 1933 eine Ausnahme gemacht. Danach gilt für die nach dem 30. Juli 1933 und vor dem 1. Januar 1935 endenden Steuerabschnitte bei der Gewinnermittlung für die Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer folgendes: Die Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung von Maschinen, Geräten und ähnlichen Gegenständen des gewerblichen oder landwirtschaftlichen Anlagekapitals können im Steuerabschnitt der Anschaffung oder Herstellung vom steuerpflichtigen Einkommen voll abgezogen werden, wenn die nachstehenden vier Voraussetzungen erfüllt sind:

a) der neue Gegenstand muß inländisches Erzeugnis sein,

b) der Steuerpflichtige muß den neuen Gegenstand nach dem 30. Juni 1933 und vor dem 1. Januar 1935 angeschafft oder hergestellt haben,

Aber der Maßstab, und darin liegt die wesentliche Bedeutung des Urteils, ob eine Aufwendung so oder so zu behandeln ist, ist ein anderer geworden. Für die Frage, ob sofort oder allmählich abziehbar (d. h. in den §§ 12, 13 (§§ 4, 5) EStG : ob zu aktivieren oder nicht), entscheidet nicht mehr der Gesichtspunkt, ob die Aufwendungen zur Erhaltung der Ertragsquelle in ihrem bisherigen Zustande dienen oder eine Verbesserung derselben herbeiführen, sondern der Umstand, ob es sich um Kosten für Aufwendungen handelt, die im Rahmen des ganzen Betriebes betrachtet, als laufende Ausgaben erscheinen (laufender Erhaltungsaufwand) oder um Kosten für Aufwendungen, die zum laufenden Erhaltungsaufwand nicht mehr gerechnet werden können (Herstellungsaufwand).

Auf die vom Reichsfinanzhof in seinem Urteil behandelte Frage der Abzugsfähigkeit von größeren Ausbesserungsarbeiten an einem Mietgrundstück (Wert des Grundstücks 50.000 RM., Ausbesserungsarbeiten in Höhe von 7.420 RM.) angewendet, besagt das Vorstehende etwa folgendes: Der Steuerpflichtige hatte das Grundstück erst kürzlich mit den Mängeln, die durch die Ausbesserung beseitigt werden sollten, erworben. Nach der bisherigen Unterscheidung zwischen IH-Kosten und IS-Kosten waren die Aufwendungen nicht abzugsfähig, denn das Grundstück wurde durch sie in einen Zustand höherer Ertragsfähigkeit versetzt, als er zur Zeit des Eigentumserwerbs durch den Steuerpflichtigen vorhanden war. Die Kosten wurden daher als Herstellungskosten betrachtet mit der Folge, daß sie gewissermaßen dem Erwerbspreis von 50.000 RM. zugerechnet wurden und daß daher dem Steuerpflichtigen jährliche Absetzungen nunmehr von dem Betrage von 57.420 RM. zugebilligt wurden.

Nach der neuen Auffassung kommt es dagegen nur noch darauf an, ob die Ausgaben noch zum laufenden Erhaltungsaufwand rechnen. Da zum laufenden Erhaltungsaufwand alles das rechnet, was im ganzen Betriebe in gewissen regelmäßigen kleineren oder größeren Zeitabschnitten an laufendem Aufwand entsteht, so spielt der Umstand, ob es sich um hohe Kosten

---

c) der neue Gegenstand muß einen bisher dem Betrieb dienenden gleichartigen Gegenstand ersetzen,

d) es muß sichergestellt sein, daß die Verwendung des neuen Gegenstandes nicht zu einer Minderbeschäftigung von Arbeitnehmern im Betrieb des Steuerpflichtigen führt.

Es ist hier also nicht an eine Betriebserweiterung, sondern lediglich an eine Betriebsverbesserung und Ersatzbeschaffung gedacht. Selbstverständlich muß der Anschaffungspreis für die angeschafften Maschinen im Jahre der Anschaffung aktiviert werden. Weil er aber in dem in Frage kommenden Steuerabschnitt wieder abgebucht werden kann, läuft die neue Vorschrift praktisch darauf hinaus, daß die Aktivierung als nicht geschehen zu betrachten ist; vgl. auch § 6 Abs. 1 S. 3 EStG. 1934; danach können die Kosten für diejenigen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, deren betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer 5 Jahre nicht übersteigt, bei buchführenden Gewerbetreibenden und Landwirten sofort im Anschaffungsjahr abgezogen werden, (also keine Aktivierung).

handelt oder nicht, und ob eine Wertsteigerung des Grundstücks eintritt, keine Rolle, so daß auch solche Kosten dazu rechnen können, die bisher zu den IS-Kosten zu zählen waren. Bei einem Mietgrundstück kehren größere Reparaturen in gewissen Abständen regelmäßig wieder, sie gehören also zum laufenden Erhaltungsaufwand. Solcher kann aber im Jahre der Aufwendung insgesamt abgesetzt (braucht also nicht aktiviert) zu werden. In dem dem Urteil zugrunde liegenden Fall durfte daher der Steuerpflichtige die 7.420 RM. Reparaturkosten in dem betreffenden Steuerabschnitt zum Abzug bringen.[69])

Allgemein lassen sich die Ausführungen des Reichsfinanzhofes auf die kurze Formel bringen:

> Aufwendungen, die auf Anlagegegenstände gemacht werden, rechnen nur insoweit zu den Herstellungskosten und sind demgemäß nur insoweit nach § 16 Abs. 2, 3 (§ 7 Abs. 1) EStG zu behandeln, als sie nicht zum laufenden Erhaltungsaufwand gehören.

Da zum laufenden Erhaltungsaufwand gegebenenfalls auch größere Ausgaben gehören können, wird die Abgrenzung, ob noch Erhaltungsaufwand oder ob Herstellungskosten vorliegen, in jedem einzelnen Fall auf Schwierigkeiten stoßen. Der Reichsfinanzhof sagt hierzu zweierlei:

1. Die Finanzbehörden müssen in Grenzfällen großzügig verfahren;
2. die Frage, ob die Ausgaben in Grenzfällen, wo teils Erhaltungsaufwand, teils Herstellungskosten anzunehmen sind, einheitlich zu behandeln sind, je nachdem Erhaltung oder Herstellung im Vordergrund steht oder ob die Ausgaben entsprechend zu teilen sind, ist Tatfrage.

Die Abgrenzung, was im einzelnen Fall zum laufenden Erhaltungsaufwand rechnet, wird nicht immer leicht sein; sie ist eine Tat- und Ermessensfrage. Festgehalten kann werden, daß alles, was bisher zu den IH-Kosten gehörte, auch zu dem laufenden Erhaltungsaufwand rechnet, so daß die Frage, ob eine Aufwendung im Jahre der Vornahme voll abzugsfähig ist, nur in den Fällen akut wird, wo es sich um größere Aufwendungen handelt, die bisher als IS-Kosten anzusehen waren. Man könnte, wie der Reichsfinanzhof vorschlägt, sich aus den Aufwendungen, wie sie in einer größeren Reihe von Jahren notwendig werden, einen Jahresdurchschnittssatz des laufenden Erhaltungsaufwandes bilden, derart, daß nur bis zu diesem Durchschnittsbetrag die im einzelnen Jahre gemachten Aufwendungen sofort abzugsfähig wären, also nicht aktiviert zu werden brauchten. Indessen hebt der Reichsfinanzhof selbst hervor, daß es einfacher ist, wenn man auch den größeren Ausbesserungsbetrag, wie er tatsächlich im Steuerabschnitt aufgewendet ist, zum Ab-

---

[69]) Bezüglich der Einzelheiten des zum Begriff des laufenden Erhaltungsaufwandes Ausgeführten sei auf das Urteil verwiesen.

zug zuläßt, als wenn man den Jahresdurchschnitt erst mühsam errechnet.[70])

In anderer Hinsicht gesehen, läßt sich das Ergebnis der Untersuchung dahin zusammenfassen:

Im Sinne des allgemeinen Einkommensbegriffs fallen Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einkünfte innerhalb eines Betriebsvermögens, (§ 6 Ziff. 1—3 — § 2 Abs. 3 Ziff. 1—3) auch wenn sie dieses gleichzeitig verbessern oder vermehren und beim Vermögensvergleich berücksichtigt werden, unter die Werbungskosten. Das gilt sowohl hinsichtlich des Erwerbes von Betriebsgegenständen als auch bezüglich ihres Gebrauchs oder ihrer Abnutzung.

Aufwendungen außerhalb eines Betriebsvermögens, die zur Erzielung von Einkünften gemacht sind und zugleich eine Wertsteigerung enthalten, sind nur als Werbungskosten zu behandeln, sofern und sobald die angeschafften Gegenstände sich abnutzen, also verbrauchen.[71])

§ 5.

Abgrenzung gegenüber den Aufwendungen, die eine Verwendung des Einkommens darstellen. (Lebenshaltungskosten).

Im Gegensatz zum Ausschluß der Aufwendungen zur Vermögensbildung von der Anrechnung als Werbungskosten der sich aus der Abweichung des Gesetzes von dem Schanzschen Einkommensbegriff erklärt, steht der Ausschluß der Ausgaben für die Lebenshaltung.[72]) Die Frage ist sehr verwickelt. Denn wie

---

[70]) Durch Festsetzung von Pauschsätzen ist der Pflichtige dieser Berechnung allerdings enthoben (siehe Erl. des RFMin., RStBl. 1929 S. 103).

Es sei noch erwähnt, daß sich der RFH. in einer früheren Entscheidung vom 24. 6. 1926 — VI A 212/26, StW. 1926 Nr. 499 — bereits in ähnlichem Sinne geäußert hat. Der Steuerpflichtige wird am besten beurteilen können, ob es sich tatsächlich um laufenden Erhaltungsaufwand handelt.

[71]) Inwieweit zwar Wertänderungen am Betriebsvermögen des selbständigen Erwerbs- und Berufstätigen eintreten, ist praktisch nicht einfach festzustellen. Wie soll z. B. ein Maler den Wertunterschied seines Ateliers mit Rohstoffen, fertigen und halbfertigen Sachen bestimmen? Wie ein Universitätsprofessor, der seine Bibliothek gleichzeitig zu seiner Berufstätigkeit und zu schriftstellerischen Zwecken benutzt? — Vgl. U. v. 12.10. 27 — VI A 496, StW. 1927 Nr. 569 und U. v. 28. 9. 27. — VI A, 256, StW. 1927 Nr. 578.

[72]) Das Wort „Lebenshaltung" ist noch nicht sehr lange in den ökonomischen Kreis einbezogen. Brentanos Definition (siehe „Versuch einer Theorie der Bedürfnisse", Sitz. Ber. d. Kgl. Bayr. Akad. d. Wiss. 1908): „Maß dessen, was eine Bevölkerung oder Volksklasse zur Befriedigung ihres Nahrungs-, Kleidungs-, Wohnungsbedürfnisses und ihrer übrigen unabweisbaren und überflüssigen Bedürfnisse beansprucht", leidet noch an einem gewissen Mangel. Man hat nämlich unter besagtem Begriff ein weiteres zu verstehen: die Gesamtheit physiologischer, psychischer und gesellschaftlicher Einflüsse, welche

der Begriff der Lebenshaltung (diese ist nach Lehmann-Rost, Diss. 1924, S. 20, ein Niveau, auf dem eine bestimmte Bevölkerungsschicht hinsichtlich ihrer Existenzbedürfnisse und Gewohnheiten — beide kulturell bedingt — stets veränderlich lebt) nicht eindeutig erklärt werden kann, so wenig läßt sich ihr Kostenaufwand richtig erfassen.[73])

die Verbrauchswirtschaft und die Dringlichkeit der Befriedigung der einzelnen Bedürfnisse bestimmen (so: Günther, a. a. O., Anm. 3; ähnlich Mombert, a. a. O., S. 444/5; Weppler, a. a. O., S. 33). Die Lebenshaltung ist also keineswegs eine objektive Größe, sie umschließt das Wollen und Streben der Menschen, eine bestimmte und bessere Lebensführung zu erreichen, d. h. sie stellt nicht lediglich einen Zustand dar, sondern offenbart zugleich eine soziale Macht, die den Widerstand gegen den Druck des Kampfes ums Dasein enthält. Früher war es der Gedanke der nackten Bedarfsdeckung und des Traditionalismus (Vorbild, Nachahmung, Herkommen) — beides Prinzipien der Beharrung, — er verblaßte jedoch mit dem Anfang der Neuzeit und gab einer kritischen Gegenüberstellung von Lebensanspruch und Lebensweise Raum. Trotzdem ist heutzutage der Begriff „Lebenshaltung" nicht eindeutig. Wie die Lebenshaltung durch Befriedigung einer Menge von Bedürfnissen ermöglicht wird, so kann der Umfang dieser Menge von Bedürfnissen sehr verschieden sein, je nachdem, was im Einzelfall als Lebenshaltung angesehen wird. Die Wirtschaftseinheiten im Volksganzen deuten schon auf ungezählte Variationen hin. Die Beschränkung der Unterhaltsgestaltung auf die Aufrechterhaltung der bloßen Existenz führt zur Identifizierung mit dem, was man Existenzminimum nennt. Umfaßt das Begriffsmoment einen größeren Kreis von Bedürfnissen, dessen Umfang durch verschiedene Ursachen bedingt sein kann, erweitert es sich zu dem Begriff „gewohnte Lebenshaltung" (so: Ricardo, a. a. O., S. 69) oder entsprechend dem englischen „Livingwage" zum Begriff „standesgemäße Lebenshaltung".

[73]) Das beweist schon die Ergänzung des ursprünglichen Indexschemas aus dem Jahre 1925; hatte es ursprünglich nur die Bedarfsgruppen „Ernährung, Wohnung, Heizung, Beleuchtung und Bekleidung" umfaßt, so trat jetzt die Position „sonstiger Bedarf einschließlich Verkehr" hinzu. Trotzdem ist durch diese Änderung keine Einheitlichkeit erzielt worden, da der Grundfehler unberücksichtigt blieb. Jener besteht in dem einseitigen Aufbau auf den Verbrauchsverhältnissen einer bestimmten Normalfamilie, eine Beschränkung, die sich viel zu sehr in Einzelheiten verliert und dabei nur verschwindend wenig Fälle erfaßt. Ein einwandfreies System läßt sich auf diese Weise nicht konstruieren. Ebenso erweist es sich als unmöglich, sämtliche für den Lebensbedarf erforderlichen Aufwendungen richtig und vollständig festzustellen. Die Veranlagung und die Gewohnheiten des einzelnen lassen sich nicht übersehen; jeder lebt sein eigenes Konsumleben und ist nur mit sich zu vergleichen. Außerdem ist der gesamte Bedarf viel zu vielgestaltig und die herkömmlichen Ansichten, was zum Leben gehört, sind viel zu verschiedenartig, als daß beide in einer Durchschnittszahl auch nur annähernd erfaßt werden können; es werden nur die wichtigsten Bedarfsartikel zugrunde gelegt, die einen wesentlichen Bestandteil des notwendigen Bedarfes bilden.

Wie soll sich der Steuerfiskus oder der einzelne Steuerschuldner demgegenüber verhalten? Sind die sog. Grundposten, wie sie das Indexschema enthält, allein maßgebend, wird die Entscheidung des Einzelfalls im allgemeinen keine Schwierigkeiten bereiten. Andererseits liegt die Starrheit solcher Einseitigkeit auf der Hand; es sind genügend Fälle denkbar, die sich nicht, obwohl sie zu den Lebens-

Nach der Vorschrift des § 18 Abs. 1 Nr. 2 (§ 12 Abs. 1 Nr. 1) EStG. sind die zur Bestreitung des Haushaltes und der persönlichen Bedürfnisse und Annehmlichkeiten des Steuerpflichtigen gemachten Aufwendungen nicht abzugsfähig. Allein trotzdem gibt es gewisse Ausgaben, die zugleich als Betriebsausgaben und als Lebenshaltungskosten erscheinen, ein Problem, welches einerseits mit den verschiedenen wirtschaftlichen Auffassungen der Steuerzahler, andererseits mit der „wirtschaftlichen Betrachtungsweise" des Reichsfinanzhofes zusammenhängt. Es soll zunächst von einer Gegenüberstellung des § 18 Abs. 1 Nr. 2 (§ 12 Abs. 1 Nr. 1) zu § 16 (§ 9) EStG. ausgegangen werden.[74])

1. Grundsätzliches.

Bei isolierter Betrachtung der gesetzlichen Bestimmungen gewinnt man den Eindruck, als ob § 18 (§ 12) eine Vorschrift für sich bilde — jedenfalls deutet der Wortlaut des Gesetzes darauf hin, wenn es im Gegensatz zu § 16 (§ 9) heißt, daß Aufwendungen, die für den Haushalt des Steuerpflichtigen aufgewendet werden, nicht abgesetzt werden dürfen. Allein das Verbot des § 18 (§ 12) hat keine selbständige Bedeutung; es will nur klarstellen, daß Ausgaben, die über den Rahmen des § 16 (§ 9) hinausgehen, nicht mit der Begründung als Werbungskosten geltend gemacht werden können, daß der erworbene oder verbesserte Gegenstand Einnahmen liefern wird. Werbungskosten und Lebenskosten schließen sich begrifflich aus; zu letzteren gehören vornehmlich Aufwendungen, die primär in persönlichem Interesse und nicht zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einkünfte gemacht werden. Die Bestimmung des § 18 (§ 12) EStG. hat also erläuternden Charakter bezüglich des § 16 (§ 9). In ähnlicher Weise argumentiert der Reichsfinanzhof:[75]) „Wäre der Begriff der Werbungs-

---

haltungskosten gehören, in den allgemeinen Rahmen einspannen lassen. Oder wollte man behaupten, daß das Moment „sonstiger Bedarf" in ganz konkreter Form verwirklicht werden könnte, wo die anteiligen Lebenskosten von Individuum zu Individuum variieren und sich bald bescheiden in den gesetzten Grenzen dessen bewegen, was für ihn bestimmt ist, bald aber wieder übergreifen zu Mitteln, die für andere Zwecke zur Verfügung gestellt sind? Man wird infolgedessen dem Gedanken der Wirtschaftlichkeit, der die Steuergesetze gleichsam mit einem Schutzmantel umhüllt, weitestgehend Rechnung tragen müssen. Der Begriff der Lebenshaltungskosten ist so dehnbar, daß er mit einem festliegenden Maßstab nicht gemessen werden kann.

[74]) Nach der Fassung des Gesetzes von 1934 (vgl. §§ 9,12 Ziff. 1) könnte man annehmen, daß die Kosten der Lebenshaltung, wenn sie zugleich der Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen dienen, also zugleich Werbungskosten sind, nicht abgezogen werden dürfen. Dem ist aber nicht so (siehe Becker, StW 1935, Sp. 15 ff.). Tatsache ist vielmehr, daß die Grundgedanken, welche die Rechtsprechung zu dieser Frage für das EStG. 1925 entwickelt hat, auf das Gesetz von 1934 Anwendung finden.

[75]) RFH. 11, 242.

kosten fest abgegrenzt, wie aus dem Wortlaut der Bestimmung gefolgert werden möchte, so wäre die Vorschrift des § 18 entbehrlich; durch ihn ist noch näher zum Ausdruck gebracht, was der Gesetzgeber wirtschaftlich als steuerbares Einkommen betrachtet. § 18 EStG. (§ 12) dient deshalb dazu, eine allzuweite Fassung des Begriffes Werbungskosten einzuschränken, ihm kommt mithin nur eine klarstellende Bedeutung zu".[76])

Stellt man demnach die Vorschriften der §§ 16 und 18 einander gegenüber, so folgt daraus, daß beide Bestimmungen sich zwar grundsätzlich, nicht aber im einzelnen, auszuschließen vermögen. So hat in dem Fall, daß Aufwendungen gemacht werden, die zum Teil im beruflichen, zum Teil im geschäftlichen Interesse erforderlich sind, der Reichsfinanzhof entschieden, daß der Steuerpflichtige die Aufwendungen insoweit als Werbungskosten abziehen kann, als sie über seine ohnehin gegebenen Lebenshaltungskosten hinausgehen. Macht z. B. ein Steuerpflichtiger eine Geschäftsreise, so stellt allein der durch die Reisen verursachte Mehraufwand[77]) eine Betriebsausgabe dar; d. h. nichtabzugsfähig ist alles, was der Steuerpflichtige ausgegeben hätte, wenn er zu Hause geblieben wäre. Nichtabzugsfähig sind dementsprechend auch Ausgaben, die er auf der Reise aus rein persönlichen Gründen[78]) aufgewendet hat (z. B. er kauft sich eine Krawatte), d. h. solche, die auf und anläßlich der Reise gemacht werden, aber zugleich zur Deckung der Lebenshaltung, und zwar nicht nur für die Reisezeit, sondern darüber hinaus dienen.

Unwesentlich ist es, wenn ein Kaufmann mit seiner Geschäftsreise zugleich persönliche Zwecke verfolgt. Ausgaben, die in erster Linie auf geschäftlichen Gründen beruhen, belasten den Betrieb nicht weniger, wenn nebenher persönliche Angelegenheiten erledigt werden. Erfordern die persönlichen Zwecke aber besondere Ausgaben und haben sie mit dem Betriebe als solchem nichts mehr zu tun, so kommen Betriebsausgaben nicht mehr in Betracht. Es gelten hier dieselben Grundsätze wie bei der Behandlung der Fälle, in denen der Kaufmann Gegenstände des Betriebes oder Dienste der kaufmännischen Angestellten bisweilen für Privatzwecke benutzt. Hier hat die Rechtsprechung den Satz entwickelt, daß nur, soweit durch die private Benutzung eine erkennbare[79]) Belastung des Betriebes eintritt, diese nicht vom Gewinn abgesetzt werden darf. Der Führer eines Geschäftswagens erfordert aber nicht mehr Gehalt, sofern er gleichzeitig ab und zu Privat-

---

[76]) Becker spricht hier von rechtlich bedeutsamer Richtlinie oder dem Angelpunkt des Gesetzes — II, 431/32,

[77]) Vgl. U. v. 26. 10. 1927, VI A 387/27, StW. 1927, Nr. 527; U. v. 3. 5. 1927, VI A 148/27, StW. 1927 Nr. 139; U. v. 14. 3. 1929, VI A 84/29, StW. 1929 Nr. 504.

[78]) Siehe U. v. 7. 9. 1929, VI A 388/28; RStBl. 1929 S. 253; U. v. 12. 8. 1927, VI A 397/27, RStBl. 1927, S. 212.

[79]) So: U. v. 13. 5. 1931, VI A 981/31, StW. 1931 Nr. 721; U. v. 17. 3. 1927, VI A 101/27 und vom 12. 8. 1927, VI A 394/27 RStBl. 1927 154, 212; und Metz, a. a. O., S. 414 ff.

fahrten ausführen muß, ebensowenig wie die Pferde mehr Unterhaltskosten verursachen, falls sie unter Umständen zu Privatfahrten dienen. Umgekehrt lassen sich aus den gleichen Gründen Aufwendungen für eine vorwiegend aus persönlichen Rücksichten angetretene Reise, z. B. eine Vergnügungs- oder Erholungsreise, nicht deshalb als Betriebsausgaben buchen, weil nebenbei geschäftliche Beziehungen mitspielen.

Der Nachteil solcher Rechtsprechung liegt darin, daß sie die persönlichen Verhältnisse des Pflichtigen bis zu einem gewissen Grade verneint. Trotzdem wird auf jene zurückgegriffen werden müssen; allerdings kann die Grenzziehung, falls die Reise sowohl im geschäftlichen wie im persönlichen Interesse geschieht, wohl nur in der Verknüpfung mit dem objektiven Wirtschaftlichkeitsmaßstab erfolgen. Sobald bezw. sooft die mit den Aufwendungen verfolgte Tendenz bei dem wirtschaftlichen Vorgang nach außen erkennbar wird,[80]) tritt Abzugsfähigkeit ein. Das gilt z. B. für die Auslagen anläßlich der Benutzung eines eigenen Kraftwagens.[81]) Dient der Wagen ausschließlich zum persönlichen Gebrauch, ist kein Raum für über das normale Maß der Abschreibung hinausgehende Werbungskosten. Die Befriedigung dieses Bedürfnisses ist kein Betriebszweck. Benutzt der Besitzer seinen Wagen dagegen lediglich vorübergehend zu privaten Zwecken, so schließt das die Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen nicht aus, wenn nur anzunehmen ist, daß der Kraftwagen — selbst wenn eine Verwendung für Betriebszwecke praktisch nicht in Frage kommen würde — als für Zwecke des Betriebs angeschafft erscheint. Wie der Steuerpflichtige seinen Betrieb zu gestalten und welche Ausgaben er für ihn zu leisten hat, hat er allein zu bestimmen; dies ist auch verschiedentlich von der Rechtsprechung anerkannt worden.

Schließlich könnte man unter den Geschäftsreisen auch noch die notwendigen Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte begreifen. Die Finanzämter vertreten trotz der Sondervorschrift des § 16 (§ 9) Abs. 5 Ziff. 4 EStG. zwar vielfach den Standpunkt, daß es sich bei den hier entstehenden Ausgaben um Kosten der allgemeinen Lebenshaltung handelt, oder sie erkennen jene nur insoweit als gewinnmindernde Aufwendungen an, als sie die Kosten für gewöhnliche Verkehrsmittel wie Straßenbahn usw. nicht übersteigen. Das ist in dieser Allgemeinheit aber eine sehr bedenkliche Folgerung, wenn man überlegt, daß die Prüfung der Notwendigkeit sich lediglich darauf zu beschränken hat, ob im Hinblick auf die Verschiedenheit von Wohnung und Betriebsstätte die Benutzung eines Beförderungsmittels überhaupt notwendig war. Zur Auslegung des § 16 Abs. 5 Nr. 4 (§ 9) ist darüber hinaus nicht ausschließlich die Bedürfnisfrage als solche zu prüfen, vielmehr

[80]) So: U. v. 10. 4. 1929, VI A 436/29, StW. 1929 Nr. 511.
[81]) Vgl. U. v. 8. 8. 1929, VI A 745/29, RStBl. 1929, 555.

zu entscheiden, ob nach den Umständen der Steuerpflichtige den geltend gemachten Aufwand für erforderlich halten durfte. Dem entspricht die neuere Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes. In zwei Urteilen[82]) erklärt er es für unzulässig, bei der Entscheidung der Abzugsfähigkeit darauf abzustellen, ob ein Steuerpflichtiger seine Wohnung aus beruflichen oder nur persönlichen Gründen in einem der Berufsstätte entlegenen Vorort einer Großstadt oder dergleichen habe. Wenn die berufliche Notwendigkeit eines Kraftwagens anerkannt sei, müsse auch anerkannt werden, daß seine Benutzung von und zum Büro „beruflich" erfolge, und die Kosten demgemäß abzugsfähige Werbungskosten darstellen. Beispielsweise ist bei einem sehr beschäftigten Syndikus, dessen Zeit gedrängt ist, und der oft in kurzer Zeit auch bei Beginn oder Ende seiner täglichen Arbeitszeit an den verschiedensten Orten sein muß, die Benutzung eines Autos zur Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte in der Regel kein Ausfluß der Bequemlichkeit oder aufwändigeren Lebenshaltung, sondern eine Notwendigkeit, die sich aus der Eigenart des Berufes ergibt.[83])

Interessant liegen die Verhältnisse auch bei der Frage der Beitragszahlungen für wohltätige, gemeinnützige und sonstige kulturelle Zwecke. In seiner bedeutsamen Entscheidung vom 23. 6. 1933[84]) schränkt der Reichsfinanzhof seine bisherige Rechtsprechung ganz wesentlich ein. Hatte er bislang ausgesprochen, daß solche Aufwendungen, sofern sie den geschäftlichen Interessen auch nur mittelbar entsprechen, zum Abzug berechtigen (sie müssen nur als üblich anzusehen sein, sich in angemessenen Grenzen bewegen und mit Rücksicht auf die Stellung des Steuerpflichtigen im Erwerbsleben unter Abwägung seiner Aufgaben und Interessen erfolgen), so war damit von selbst eine Grenze gezogen; diese Grenzziehung gilt heute nicht mehr; es ist nicht recht einzusehen, warum der Gewerbetreibende und der Angehörige eines freien Berufes, nicht dagegen die Masse der übrigen Steuerpflichtigen, zu einer Zuwendung befugt ist, die vom Einkommen abgezogen werden kann. So kommt der Reichsfinanzhof — unter Berufung auf den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung — zu einer allgemeinen Ablehnung derartiger Zuwendungen als Werbungskosten.[85]) Inwiefern die Entscheidung zweckmäßig

[82]) Vgl. U. v. 2. 6. 1932, VI A 322/32 und VI A 2276/31 — RStBl., 1932/732/34. — Einschränkend: U. v. 29. 8. 33, VI A 1688/52, StW. 1933 Nr. 708.

[83]) Derselbe Grundsatz gilt auch bei anderen Berufsgruppen (Ärzte, Kaufleute usw.). Vgl. auch U. v. 31. 10. 1934, VI A 868/34, RStBl. 1935, 123 ; danach ist der Tatbestand des § 16 Abs. 5 Nr. 5 ohne weiteres gegeben, wenn es nach der Volksanschauung keine besondere Ausnahme ist, daß der Pflichtige in einen Vorort wohnt.

[84]) VI A, 170/32, RStBl. 1933/812.

[85]) Demgenüber bedenklich der Erlaß des RFMin. über die Winterhilfe vom 14. 1. 1932, und 13. 12. 1932, weil sich ohne Rücksicht auf § 12 Abs. 2 S. 2 EStG. (Entnahmen) Gewinn und Einkommensteuer ermäßigen. Das kann dahin mißverstanden werden, daß alle Sachentnahmen zu privaten Wohltätigkeitszwecken ohne weiteres den Gewinn vermindern. Durch Erlaß des RFMin. vom 23. 11. 1933 ist eine Minderung

ist,[86]) erscheint zweifelhaft. Sie wird nicht zuletzt vom sozialen Standpunkt aus in der Praxis manchem Widerstand begegnen. Es ist nicht gleichgültig, unter welchem Blickwinkel der Spender seine Gabe leistet. Gewiß mag hier die Praxis jedesmal schwierige Überlegungen anstellen müssen; es wäre aber zumindest gewagt, sie ohne weiteres abzutun. Man denke an Ausgaben, die allgemein erkennbar den unmittelbaren und ausschließlichen Zweck der Betriebsförderung in sich schließen. Zum Beispiel werden Verbände unterstützt, die durch Leistungen an die Angestellten und Arbeiter des Betriebes diesem Kosten, die er sonst selbst für die Arbeiter aufwenden müßte, ersparen.[87])

Bezüglich der Beiträge zu politischen Parteien[88]) hatte der Gerichtshof schon immer grundlegend anders argumentiert und es für praktisch undurchführbar erklärt, die Abzugsfähigkeit bei gleichem äußeren Tatbestand verschieden, d. h. je nach der niemals nachprüfbaren inneren Willenseinstellung des Gebers, zu behandeln. Dafür besteht indessen kein allgemeiner Grund. Es ist nicht einzusehen, weshalb die Sachlage hier eine andere Beurteilung erfährt wie bei den Aufwendungen für sportliche Zwecke.[89]) Oder sollte etwa die Streichung der früher bestehenden gesetzlichen Befreiungsvorschrift (Gesetz von 1920) der einzige Gegengrund sein? Zwar ist es so gut wie ausgeschlossen, nach äußeren Umständen, vielleicht nach der politischen Einstellung der Kunden, geschäftliche Interessenmomente zu konstruieren. Demgegenüber würde es aber nicht folgerichtig sein, wollte man die Zuwendung eines Kaufmanns an eine politische Partei ohne Rücksicht auf seine politische Anschauung zum Abzug zulassen.[90]) Ebenso ist es, wenn sich der Steuerpflichtige auf Grund seines Berufsstandes zu Ausgaben veranlaßt sieht, die er nicht machen würde, sofern er nicht einem sog. Geschäftszwang[91]) gegenübersteht und damit Gefahr läuft, sich einem wirtschaftlichen Boykott oder Verlust seiner Existenz auszusetzen. Deutlicher läßt sich der Zusammenhang mit der

---

des Gewinns durch Beiträge für das Winterhilfswerk allgemein unterbunden worden.

[86]) Siehe auch dazu § 12 Ziff. 1 EStG. 1934, wo es heißt:
„Aufwendungen für die Lebensführung, die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt, auch wenn sie zur Förderung des Berufs oder Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, sind nicht abzugsfähig."

[87]) Das Gesetz von 1934 trägt diesem Gedanken Rechnung: Handelt es sich um Beiträge an Berufsverbände, deren Zweck nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist, sind sie Werbungskosten (§ 9 Ziff. 3 EStG.).

[88]) Nachdem es nur eine Partei (die NSDAP) gibt, bleibt die Sachlage im wesentlichen die gleiche.

[89]) Trotz persönlicher Beweggründe sind Betriebsausgaben anzunehmen, falls sich der Unternehmer ihnen nicht entziehen zu können glaubt, insbes. wenn Angestellte seines Betriebes sportlich tätig sind (vgl. U. v. 17. 7. 1930, VI A 1123/30.

[90]) Vgl. U. v. 20. 3. 1930, VI A 147/30, StW. 1930, Nr. 491; und U. v. 11. 1. 29, VI A 1515/29, RStBl. 1929/221.

[91]) Anders bei moralischem oder geselligem Zwang; vgl. dazu U. v. 28. 1. 1931, VI A 2782/30, StW. 1931, Nr. 294.

Betriebsführung nicht zeichnen. Undurchsichtig bleibt die Behandlung der Körperschaften. Macht eine Aktiengesellschaft oder andere juristische Person, welche nur Betriebsvermögen und demzufolge nur Betriebsausgaben haben kann, Zuwendungen, so gelten diese ohnehin als abzugsfähig. Sind jene aber letztlich nicht auch Gebilde, welche ihren Willen auf subjektive Momente (Vorstand, Geschäftsführer) gründen? Darin liegt tatsächlich ein gewisser Widerspruch, der den Grundsatz der Gleichmäßigkeit ins Wanken bringt.[92])

Für die grundsätzliche Bedeutung des Verhältnisses von § 16 (§ 9) zu § 18 (§ 12) ergibt sich aus Vorstehendem folgendes: Das ursprünglich Gegensätzliche verwandelt sich unter bestimmten Voraussetzungen in begrifflich Gemeinsames. Haben nämlich Ausgaben eine Minderung des Einkommens oder Gewinns zur Folge und wird ein ihnen entsprechender Gegenwert erlangt, so ist die Bestimmung des § 18 (§ 12) Abs. 1 Ziff. 2 der des § 16 (§ 9) gleichzusetzen.

Notwendigerweise sind gleichwohl klarere Erkennungs- bezw. Unterscheidungsmerkmale aufzuzeigen; die Grenzen tragen im einzelnen oft mehr als flüssigen Charakter. Unterziehen wir uns im folgenden dieser Aufgabe, die für die Wirtschaft und das Recht von immer größerer Wichtigkeit zu werden verspricht.

2. Die Einstellung des Reichsfinanzhofes.

Der Reichsfinanzhof hat hauptsächlich zwei Leitsätze entwickelt. In Zweifelsfällen entscheiden entweder die typischen[93]) Verhältnisse des Berufszweiges, der Bevölkerungsschicht, oder es geht die Bestimmung des § 18 (§ 12) der des § 16 (§ 9) vor.[94]) Der Wichtigkeit wegen sei wenigstens ein Urteil im Wortlaut wiedergegeben, das im Gegensatz zu früheren Entscheidungen,[95]) die sich nur gelegentlich mit typischen Abstraktionen beschäftigen, eine besondere Typentheorie aufgestellt hat. Es heißt dort:[96])

„Dem Steuerstreit ist besonders eigen, daß in der überwiegenden Mehrzahl der Fälle eine endgültige Entscheidung sich in ihren Wirkungen nicht gegenüber der einzelnen Streitpartei erschöpft, daß vielmehr die Ergebnisse darüber hinaus zumeist ganze Bevölkerungsgruppen oder Gesellschafts- und Wirtschaftsschichten treffen. Derartige grundsätzliche Wirkungen für die Allgemeinheit können auch bei

---

[92]) Wie weit diese Ansicht geteilt wird, zeigt der Umstand, daß z. B. ein in der Form einer Kommanditgesellschaft erscheinender landwirtschaftlicher Betrieb auf Grund besonderer Anweisung des RFMin. (sie ist der Öffentlichkeit unverständlicherweise niemals zugänglich gemacht worden) nicht in dem Moment des „Betriebs", sondern in dem Betriebsleiter seine Spitze hat.

[93]) Vgl. Anm. 1 u. 2 auf S. 65.

[94]) z. B. U. v. 23. 1. 1929, VI A 719/27, RStBl. 1929, 448; RFH. 19, 324.

[95]) So RFH. 18. 162; StW. 1929. Nr. 695; U. v. 17. 4. 1929, VI A 719/27.

[96]) So RFH. 27. 24, vgl. dazu 20. 318.

der Rechtsfindung nicht unbeachtet bleiben. Sie legen es nahe, die Entscheidung nach Möglichkeit und im wesentlichen nicht davon abhängig zu machen, was die Beteiligten gerade in diesem oder jenem Fall besonders ausgemacht haben. In den Vordergrund tritt vielmehr die Frage: Was ist nach der Auffassung der Allgemeinheit als typische Gestaltung anzusehen, die nach dem Sinn und Zweck der in Betracht kommenden gesetzlichen Vorschriften auch bei abweichender Regelung der Beteiligten für die steuerliche Beurteilung maßgebend sein kann und soll"?

Solche Erwägungen beruhen unverkennbar auf dem Prinzip, welches schon Adam Smith als Grundlage jeder Besteuerung ansieht. Die Momente der Gleichmäßigkeit, Leichtigkeit und Bequemlichkeit stehen im Vordergrund jedes steuerlichen Geschehens; sie erfordern bei der Entscheidung objektiv gleichliegender wirtschaftlicher Vorgänge eine Unterordnung der selbstgegebenen Merkmale unter dem Typus einer bestimmten Volksschicht. Es sollen also Verhältnisse, welche nach der Verkehrsanschauung als typisch angesehen werden, steuerlich auch dann eine gleichmäßige Behandlung erfahren, wenn einzelne weniger volkstümlich scheinende subjektive Eigenarten des Falles vorhanden sind; m. a. W. müssen hier die konkreten Umstände des Einzelfalls zurücktreten hinter der Auffassung, die der Verkehr diesen Rechtsvorgängen beilegt.[97]) Ohne Einfluß ist auch die Verschiedenheit formalrechtlicher Tatbestände. Typisierung bedeutet nicht, daß nur die juristischen Momente eines Begriffs oder Tatbestandes vorliegen müssen, sondern darüber hinaus weitere, eben die typischen Elemente.

Die Richtigkeit oder Unrichtigkeit dieser Folgerungen wird weiter unten Gegenstand der Erörterung sein. Zunächst mag zugegeben werden, daß der Standpunkt des Reichsfinanzhofes insofern einen wertvollen Kern enthält, als seine Typenlehre sich ausschließlich mit der in § 9 AO (§ 1 Steueranpassungsgesetz 1934) normierten „wirtschaftlichen Betrachtungsweise" deckt.

Becker[98]) verteidigt die Typisierungstheorie: Das Gesetz schaffe nur Typen und nicht der Reichsfinanzhof; demgemäß könne es sich bei der Auslegung der Gesetze auch nur darum handeln, die typischen Gedanken aus dem jeweiligen Typ herauszuheben. Eine einheitliche Behandlung typischer Tatbestände in dieser Weise führe zu einem viel gleichmäßigeren und damit billigeren Ergebnis wie die bisherige individuelle Behandlung jedes Einzelfalles. Denn so habe derjenige, der etwa auf Grund besonderer steuerlicher Kenntnisse sein Gebaren mit Formen umkleide, welche ihn günstiger stellen, weniger Steuern zu zahlen als ein Angehöriger gleicher Stellung und gleichen Ranges, der sich bei seinem Tun lediglich von wirtschaftlichen Gesichtspunkten leiten lasse.

---

[97]) Vgl. dazu U. v. 15. 10. 1930, VI A 1754/30, StW. 1931, Nr. 18: „Gleiche wirtschaftliche Vorgänge müssen bei der Besteuerung stets gleich behandelt werden, auch wenn die innere Willenseinstellung Abweichungen und Gradunterschiede aufweist".

[98]) Siehe: StW. 1931, Sp. 448, 961, 975.

Namentlich bei Ausgaben, die teils zur Befriedigung rein persönlicher Bedürfnisse, teils im Betriebsinteresse gemacht werden, gewinnt die Hervorhebung der Typik an Bedeutung.[99]) Hier sind schon von selbst gewisse Grenzen gezogen, und zwar einmal nach der Richtung, daß bestimmt gelagerte Vorgänge, die das Wirtschaftsleben ohne weiteres dem Gebiet des Betriebes zurechnet, einkommensteuerrechtlich unberücksichtigt bleiben, weil sonst die Form an sich andere typische Formen annehmen könnte, zum anderen dahin, daß umgekehrt Vorgänge, die der Pflichtige lediglich mit seiner Privatsphäre in Verbindung bringt, als den Betrieb unmittelbar berührend angesehen werden.

Der erste Punkt hängt eng mit dem Einkommensbegriff zusammen. Die Einkommensteuer faßt das Vermögen in der Bewegung. Im allgemeinen begreift das Einkommen alles, was dem Vermögen in einem gewissen Zeitraum zufließt, unter Abrechnung dessen, was unter §§ 17 (9,7) fällt ausschließlich des Verbrauchs zur Lebenshaltung. Man kann auch sagen: Einkommen ist, was jemand für seine unmittelbaren Lebensbedürfnisse und darüber hinaus verwenden kann. Dem entspricht es, daß alle Kosten, die überwiegend im Rahmen der Lebensführung eines Steuerpflichtigen entstehen, aus dem Betriebsleben ausgeschaltet werden. Was nach der Auffassung des Verkehrs üblicherweise für die Unterhaltsgestaltung aufgewendet wird, was nach den typischen Lebenserscheinungen in erster Linie persönlichen Zwecken dient oder als mit der Lebensform typisch verbunden angesehen werden kann, gilt trotz der den Betrieb mitbestimmenden Aufwendungsgründe grundsätzlich als Ausgabe der Lebenshaltung.[100]) Der Grundsatz der Ausschaltung der Lebenskosten reicht somit sehr weit; er wird nur durchbrochen, sofern ein durch berufliche oder geschäftliche Stellung tatsächlich hervorgerufener Mehraufwand entsteht, der über das Maß des sonst üblichen und Gebotenen erheblich hinausgeht.[101]) Die Willenseinstellung des Pflichtigen, mag sie auch in erster Linie geschäftlichen Interessen dienen, erfährt dabei keine Berücksichtigung.[102]) Sie birgt nach Auffassung der Verwaltungspraxis unüberwindbare Beurteilungsschwierig-

---

[99]) Besonderer Beachtung ist Beckers Untersuchung wert: StW. 1928, Sp. 201 ff. Er scheidet hier:

a) Geschäfte, die nicht durch die Bücher gehen, demnach Gegenstand des Privatvermögens sind,

b) solche, die trotz Aufzeichnens in die Bücher zum Privatvermögen gehören,

c) solche, deren Zugehörigkeit zum Betrieb wesentlich davon abhängt, ob sie Pflichtiger als Geschäfte seines Betriebes behandeln will oder nicht.

[100]) Vgl. z. B. U. v. 17. 4. 1929, VI A 719/27, StW. 1929, Nr. 695;

[101]) RFH. 12. 152, „sonst erforderlichen Aufwand erheblich übersteigt", E. vom 13. 11. 30, VI A 55 8/30 bei Mrozek.

[102]) Siehe Anm. 100.

keiten in sich und läßt daher ein Eindringen in innerste Privatangelegenheiten dahingestellt.[103])

Umgekehrt gibt es Fälle, wo das Einkommensteuerrecht etwas als den Betrieb angehend behandelt, was der Pflichtige dagegen seinem Privatleben zuweisen will. Z. B. kann ein Landwirt ein Stück Rindvieh, das ihm besonders günstig angeboten wird, nicht ausnahmsweise für Rechnung seines Privatvermögens erwerben und verwenden. Wo es sich fast ausnahmslos um Kosten handelt, die tatsächlich dem Betrieb dienen oder in bestimmten Beziehungen zu ihm stehen, insbesondere bei der Absicht gewinnbringender gelegentlicher Weiterveräußerung sind sie Werbungskosten. Das heißt nichts weiter, als daß diese typischen Ausgaben allein betriebsbedingt sein können.[104]) Soweit sie zwar außer Verhältnis zur Bedeutung des Unternehmens oder außer Verhältnis zu den entsprechenden Ausgaben der Berufsgenossen aufgewendet sind, gehören sie nicht mehr zu den einzelnen Phasen des Betriebes.[105])

3. Bedenken gegenüber der Typisierungstheorie.

Ausgangspunkt ist die Frage: Ist der Steuerzahler verpflichtet, bei seinen wirtschaftlichen Plänen und Handlungen den Weg zu gehen, den sich der Steuergläubiger als den gewöhnlichen oder üblichen gedacht hat, oder — anders ausgedrückt — kann sich die Entscheidung des Einzelfalles ausschließlich auf wirklich „gleich"gelagerte Fälle, auf „Empfindungen" des Wirtschaftslebens gründen?[106])

Die grundsätzliche Betrachtung des Rechts in seiner fortwährenden Bewegung widerstrebt dem. Denn es ist unmöglich, allgemeingültige Entscheidungs- und Auslegungsgrundsätze ab-

---

[103]) Daran ändert auch die Vermutung der §§ 343, 344 HGB. nichts, weil sie nur für die handelsrechtlichen Beziehungen eines Kaufmannes gilt.

[104]) Ob die Kosten das Betriebsvermögen unmittelbar treffen, ist nicht erforderlich; es genügt z. B. wenn Steuerpflichtiger nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung berechtigt ist, die entsprechenden Geldwerte dem Privatvermögen zu ersetzen. Man denke an Bezahlung von Betriebsschulden mit Privatvermögen. Hinsichtlich der Durchführung ist eine gewisse freie Entschließung des Steuerpflichtigen von Becker zugelassen (vgl. StW. 1928, Sp. 941 und II S. 103); aber zu einseitig, wenn man bedenkt, daß diese Vergünstigung nur einen verhältnismäßig kleinen Teil der Steuerpflichtigen trifft. Die große Masse ist einer Buchführung enthoben.

[105]) Die Verwendung eines dem Unternehmer gehörenden Gegenstandes läßt noch nicht vermuten, daß dieser hierdurch Teil des Betriebsvermögens wird; der entwicklungsmäßige Vorgang, welcher zur Benutzung führt, ist wesentlich (so StW. 1929, Sp. 449).

[106]) Vgl. Bühler, a. a. O. S. 378, Anm. 5: mehr verwaltungsmäßige als gerichtsmäßige Beherrschung der Rechtsprechung des RFH durch das Finanzgericht; und Meydenbauer: „Verführerische Eigenart für Steuerbeamte" im „Tag" vom 14. 2. 1932; cf. auch JW. 1932, 1422/23 Anm. 1.

zuleiten, die über die gröbsten Allgemeinheiten[107]) hinausgehen, zumal das Steuerrecht und besonders das Einkommensteuerrecht zu einem immer noch unentwickelten Rechtsgebiete gehört und in ständigem Fluß begriffen ist. Zugegeben, daß die wirtschaftliche Betrachtungsweise gemäß § 9 AO. (§ 1 Steueranpassungsgesetz) die Handhabe dafür bietet, den Tatbestand nach anderen als bürgerlichrechtlichen, nämlich nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu beurteilen, so schließt dieser Umstand doch keineswegs die Berücksichtigung besonderer individueller Eigenarten aus.

Wirtschaftliche Betrachtungsweise bedeutet Entscheidung nach Lage der wirtschaftlichen Verhältnisse im einzelnen Fall.[108]) Jede Steuer zeitigt wirtschaftliche Auswirkungen und wird damit selbst zum Bestandteil des Wirtschaftslebens überhaupt, greift somit in den Ablauf des Wirtschaftsprozesses ein. Andererseits hat aber das Mitbeachten des Wirtschaftlichkeitsmoments nichts mit Typisierung und Normisierung zu tun, wie allgemein in der Wissenschaft gefolgert wird. Der Typ ist von bestimmten Orts- und Zeitverhältnissen abhängig, während die wirtschaftliche Betrachtungsweise sich unmittelbar der Gegebenheit des Falles anpaßt.[109]) Bedenkt man ferner, wie eindeutig § 9 AO. (§ 1 StAnpGes.) die Entwicklung der Verhältnisse herangezogen wissen will, so wird diese Folgerung um so verständlicher. Mit Recht erblickt Brönner[110]) die Aufgabe der Steuerrechtsprechung darin, die geltenden Steuergesetze einhellig mit den veränderlichen wirtschaftlichen Verhältnissen in Verbindung zu bringen und nicht darin, daß letztere für das Steuerrecht festgehalten werden.

Daraus ergibt sich, daß jedem einzelnen insoweit ein Recht gegenüber dem Fiskus zusteht, als er sich auf gesetzlich zulässige Normen bezieht.

C. Die besondere Gestaltung des Einkommensbegriffs im Einkommensteuergesetz in ihrem Einfluß auf die Werbungskosten.

§ 6.

Die Wirkung der abschließenden Aufstellung der Einkommensarten auf die werbenden Kosten.

Die eigentümliche Ausgestaltung, die der Einkommensbegriff im Einkommensteuergesetz erfahren hat, zwingt dazu, den Inhalt des Begriffs der Werbungskosten nach dem Wesen jeder

---

[107]) Abwegig: Becker, a. a. O., S. 810 ff. Er will, da die wirtschaftliche Betrachtungsweise nichts Einheitliches sei, möglichst allgemeingültige Richtlinien schaffen. — Wie anders z. B. Rosendorff, S. 267: § 9 AO ist für die Entscheidung neuer Probleme da, entsprechend ihrer Besonderheit.

[108]) Hensel, S. 52 ff.

[109]) Hensel, a. a. O., S. 39 ff. spricht hier mit Recht von Anpassung an „Lebensvorgänge, individueller Wirtschaftslage".

[110]) Brönner, a. a. O., S. 188 f.

einzelnen Einkommensart zu bestimmen. Damit erhält der Begriff der Werbungskosten eine wesentlich andere Grundlage als bisher. Die frühere Anschauung, wonach das Bestehen einer Quelle zu Beginn des Steuerabschnitts maßgebend war, ist aufgegeben worden. Das folgt daraus, daß das Einkommensteuergesetz die Ergebnisse der Vergangenheit besteuert und nicht mehr die Einkünfte, die für das laufende Jahr nach dem Stande seines Beginns erwartet werden konnten. Der innere Grund dafür liegt in dem Wesen der Einkommensteuer. Sie soll die Leistungsfähigkeit treffen, und diese äußert sich in allem, was jemand im Laufe eines Steuerabschnittes zum Leben gemeinhin einschließlich etwaiger Vermögensanlegung verbrauchen kann und was im Sinne des § 6 (§ 2) EStG. erfaßbar ist. Es ist deshalb für die Frage, ob und inwieweit Werbungskosten vorliegen, gleichgültig:

a) ob die Quelle bereits zu Beginn des Steuerabschnittes bestand. Beispielsweise kann ein Anwalt die Abstandskosten, die er vor Beginn seiner Tätigkeit zur Beschaffung von Büroräumen zahlt, von seinem Einkommen absetzen.[111]) Das Gleiche gilt, sofern sich jemand vor dem 1. Januar mit Erfolg um eine Anstellung bewirbt. Er kann die Kosten der Bewerbung von dem Einkommen abziehen, welches er in dem mit dem 31. Dezember abschließenden Steuerabschnitt erlangt hat.[112]) Ähnlich verhält es sich, wenn ein berufsmäßiger Erfinder auf eine noch nicht abgeschlossene verwertete Erfindung Aufwendungen macht. Dieselben sind grundsätzlich Werbungskosten.[113])

b) Ob die Quelle jemals entstehen wird. Werbungskosten können auch dann geltend gemacht werden, wenn der Steuerpflichtige die Aufwendungen in der Absicht vornimmt, Einkünfte im Sinne des § 6 (§ 2) zu erzielen. So sind zum Beispiel auch erfolglos aufgewendete Kosten für eine Anstellung abzugsfähig. Dasselbe gilt für solche Kosten, die mit Rücksicht auf ein Vertragsrecht (z. B. Mietvertrag) entstehen und wo sich dann herausstellt, daß jenes überhaupt nicht besteht.

c) Ob aus der Einkommensart, in deren Bereich die Aufwendungen gemacht sind, früher einmal Einkünfte erzielt sind. So kann ein Landwirt, der jahrelang Verluste hat, bis er sein Gut verpachtet, die Verluste ohne weiteres von seinem sonstigen Einkommen abziehen.

d) Müssen Werbungskosten in unmittelbarem Zusammenhang mit den Einkünften des § 6 Abs. 1 (§ 2 Abs. 3) stehen? Oder genügt unter Umständen eine bloß mittelbare Verknüpfung? Nach § 16 (§ 9) muß zur Annahme von Werbungskosten ein unmittelbarer Zusammenhang mit einer der Einkunftsarten des § 6 (§ 2) bestehen.[114]) Aufwendungen werden grundsätzlich nur dann als Werbungskosten zum Abzug zugelassen, wenn sie sich im Verhältnis zu einer bestimmten Einkommensart als Werbungskosten darstellen. Wenn sich z. B. ein Steuerpflich-

[111]) U. v. 9. 2. 1927, VI A 34/27, StW. 1927, Nr. 69.
[112]) RFH. 20. 211.
[113]) U. v. 30. 6. 1926, VI A, 290/27; StW. 1927, Nr. 403.
[114]) s. U. v. 23. 1. 1930, VI A 1859/29; RStBl. 1930, S. 199.

tiger mit Kapital an einer Aktiengesellschaft oder Gesellschaft m. b. H. beteiligt, so können den aus der Beteiligung resultierenden Einkünften (Gewinn) gegenüber nur solche Aufwendungen geltend gemacht werden, die den Einkünften aus Kapitalvermögen als Werbungskosten entsprechen. (s. unten.)

Etwas anderes gilt für die Einkommensarten in § 6 Abs. 1 Ziff. 1—3 (§ 2 Abs. 3 Ziff. 1—3); hier ergibt sich eine Erweiterung der Werbungskosten gegenüber der engen Auslegung des § 16 (§ 9) ohne weiteres dadurch, daß bei diesen Einkommenskategorien das Einkommen regelmäßig nicht nur durch Gegenüberstellung der steuerpflichtigen Einnahmen und abzugsfähigen Ausgaben wie bei den Einkommensarten des § 6 Ziff. 4—8 (§ 2 Ziff. 4—7), sondern durch den Vermögensvergleich am Anfang und Ende des Steuerabschnittes ermittelt wird (§§ 12, 13 bezw. 4, 5).[115]) Dem entspricht es, daß bei den Einkommensarten des § 6 Ziff. 1—3 (§ 2 Ziff. 1—3) zu den Werbungskosten grundsätzlich alle Betriebsausgaben, sowohl unmittelbar als mittelbar gehören, das sind alle in der Sphäre der Betriebsvorgänge liegenden Aufwendungen.

Demzufolge sind beispielsweise bei den Einkommensarten des § 6 Ziff. 1—3 (§ 2 Ziff. 1—3) Prozeßkosten, die in einem den Betrieb selbst als Einkommensquelle angehenden Rechtsstreit entstehen, ohne weiteres abzugsfähig; z. B. kann ein Landwirt die Kosten eines Rechtsstreites über die Höhe einer zum Betriebe gehörenden Last als Werbungskosten abziehen.[116]) Vom Abzug ausgenommen sind lediglich die Prozeßkosten, soweit sie im Zusammenhang mit dem unentgeltlichen Erwerb eines Betriebes entstanden sind, da der unentgeltliche Erwerb im Gegensatz zu dem entgeltlichen allgemein aus dem Rahmen des Betriebes ausscheidet. So sind diesbezügliche Ausgaben anläßlich eines erbrechtlichen Streits um die Beteiligung an einem vom Erblasser hinterlassenen Gewerbebetrieb absetzungsunfähig.[117])

Abgesehen von den Einkommensarten des § 6 Abs. 1 Ziff. 1—3 (§ 2 Abs. 2 Ziff. 1—3) bleibt bei den übrigen Einkom-

---

[115]) Der Vermögensvergleich ist bekanntlich bei den Einkunftsarten des § 6 Ziff. 4—8 (§ 2 Ziff. 4—7) ausgeschlossen. Das ist der Grund für die scharfe Trennung vom unmittelbaren und mittelbaren Zusammenhang (s. S. 78.).

[116]) Vgl. U. v. 29. 4. 31, VI A 815/31, StW. 1931, Nr. 730; siehe auch U. v. 13. 11. 1928, VI A 1034/28, StW. 29, Nr. 7, wonach der Landwirt die zur Abwendung eines ihm drohenden Enteignungsverfahrens aufgewendeten Kosten absetzen kann. Anders bei Prozeßkosten des Hausbesitzers in einem Rechtstreit über das Eigentum — hier nur bei kleineren Beträgen sofortiger voller Abzug möglich — U. v. 8. 7. 1931, VI A 1936/31, RStBl. 1931, S. 918.

[117]) Vgl. U. v. 28. 5. 1930, VI A 626—630, RStBl. 1930/583; ebenso: U. v. 12. 6. 1929, VI A 1056/28, StW. 1929, Nr. 635 und U. v. 12. 3. 1930, VI A 143/29, StW. 1930, Nr. 494. — Hier ist ausgeführt, daß Ausgaben, die dem Erben eines Betriebes zur Abwendung von Pflichtteilsansprüchen erwachsen, sowie Prozeßkosten aus der Aufwertung einer bei einer Gutsübernahme eingeräumten Hypothek nicht als Werbungskosten abgezogen werden können.

mensarten grundsätzlich die Grenze zwischen unmittelbarem und mittelbarem Zusammenhang der Ausgaben mit den Einnahmen für den Begriff der Werbungskosten bestehen. Dies folgt daraus, daß hier der Bestandsvergleich für die Ermittlung des Einkommens wegfällt und als Einkommen allein der Überschuß der Einnahmen über die Ausgaben gilt. Eine Einschränkung ist allerdings zu machen, z. B. läßt sich keine Scheidung von unmittelbarem und mittelbarem Zusammenhang bei Aufwendungen auf solche Anlagewerte durchführen, die zur Benutzung als Einkommensquelle auf längere Zeit dienen; sie unterliegen bereits der Abnutzung im Sinne des § 16 Abs. 2, 3 (§ 7 Abs. 1). Daraus folgt, daß auch Kosten aus Streitigkeiten, die wegen dieser Anlagewerte selbst anhängig werden und bei denen der Zusammenhang mit den Einkünften aus der Benutzung derselben nur ein mittelbarer ist, entweder auf die Benutzungsdauer verteilt oder bei geringer Höhe auch ohne Verteilung gleich mit dem vollen Betrage abgezogen werden müssen. Sie dienen der Sicherung des Anschaffungs- oder Herstellungswertes.

Lediglich beim Einkommen aus Kapitalvermögen können die Aufwendungen, welche sich mit den Einkünften aus diesem unmittelbar verbinden, als Werbungskosten anerkannt werden (so Prozeßkosten eines Rechtsstreits um die Höhe der Zinsen einer Hypothek), daß dagegen für alle das Kapital selbst betreffenden Ausgaben die Abzugsfähigkeit als Werbungskosten entfällt. Denn mögen auch die Ausgaben auf das Kapitalvermögen zugleich zur Sicherung der Einkünfte daraus bestimmt sein, so ist dieser Zweck in den meisten Fällen nur ein mittelbarer; im Vordergrund steht zunächst die Sorge um die Erhaltung des Kapitalvermögens, also der Substanz selbst. Der Reichsfinanzhof hat sich verschiedentlich mit diesem Problem beschäftigt. Von seinem Standpunkt aus spricht er z. B. in einer Entscheidung vom 24. März 1927[118]) dem aktienbesitzenden Steuerpflichtigen den Abzug von Reisekosten ab, weil die Reise zur Generalversammlung der Aktiengesellschaft dem Pflichtigen dazu dient, sich über den Erwerb oder die Veräußerung von Aktien schlüssig zu werden, mithin die Reisekosten unter dem Gesichtswinkel der Anlageveränderung aufgewendet sind. Ein anderes Mal[119]) erklärt der Reichsfinanzhof die Nachschüsse einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung für nicht abzugsfähig, weil sie Aufwendungen zu einer Kapitalanlage gleichkommen, und wieder an anderer Stelle[120]) stützt er den Nichtabzug von Ausgaben für nicht in einem Betrieb stattfindende Anschaffungen von Kapitalvermögensstücken — abgesehen von § 42 EStG. — ausdrücklich auf § 18 (§ 12) Abs. 1 Nr. 1 EStG.

Im allgemeinen wird man dieser Rechtsprechung zustimmen müssen. Bei den Einkommensarten der in § 6 Nr. 5 u. 6 (§ 2) bezeichneten Art soll nur die aus dem Kapitalvermögen

[118]) VI A 92/27, StW. 1927, Nr. 151: U. v. 24. 3. 1927.
[119]) U. v. 14. 3. 1928, VI A 241/28, StW. 28 Nr. 239.
[120]) U. v. 23. 1. 1929, VI A 607/28, StW. 29 Nr. 232.

erzielte Reinnutzung, nicht aber ein sonstiger aus der Vermögenssubstanz erlangter Vorteil, von der Steuer erfaßt werden; erstere aber auch unabhängig von dem sonstigen Schicksal des Kapitalvermögens, d. h. unabhängig von Wertminderungen oder anderen Verlusten sein. Die Vermögenssubstanz kommt hier nur als Einkommensquelle in Betracht, wie nach dem früheren Landeseinkommensrecht, aber mit der Abwandlung, daß dafür nicht mehr das Vorhandensein der Quelle an einem bestimmten Stichtag erforderlich ist. Wie der Reichsfinanzhof folgerichtig ausführt[121]) genügt daher ein mittelbarer Zusammenhang der Ausgaben mit den Einkünften aus § 6 (§ 2) Nr. 5 EStG. nicht zur Annahme von Werbungskosten, wie er sonst bei Aufwendungen zur Erlangung, Erhaltung oder Sicherung der Substanz gegeben ist. Die von einer Erwerbsgesellschaft ausgeschütteten Gewinnanteile sind danach steuerpflichtig, auch wenn die Aktien oder Geschäftsanteile wegen ungünstigen Geschäftsstandes der Gesellschaft im Wert zurückgegangen sind.

Andererseits kann aber daraus, daß die Aufwendungen unmittelbar mit den einzelnen Einnahmen aus den einzelnen Kapitalanlagen zusammenhängen, nicht gefolgert werden, daß Aufwendungen, die für mehrere solche Einnahmen gemeinschaftlich entstehen, von dem Abzug auszuschließen sind; sie sind es deshalb nicht, weil ihre Verteilung auf die einzelnen Einnahmen nicht ziffernmäßig genau erfolgen kann; z. B. wird niemand die Depotgebühren der Bank als Werbungskosten ausnehmen, sofern eine größere Anzahl von Wertpapieren zur Verwahrung und Verwaltung gegeben wird. Dasselbe gilt, sofern die Ausgaben des Pflichtigen sich nur zum Teil auf Kapitalerträge beziehen, wo also die Aufwendungen nicht allein den Bezug von Kapitalerträgen betreffen, sondern auch andere Zwecke verfolgen; hier wird, den Grundsätzen des Steuerrechts entsprechend, ein Teil der Ausgaben zum Abzug zugelassen werden müssen, trotzdem die Teilung schätzungsweise geschehen würde. „Deshalb können auch die Kosten einer Vermögensverwaltung (Testamentsvollstreckung), deren Aufgabe nicht so sehr in der Überwachung des Eingangs der Einkünfte und der Einforderung und Einklagung dieser Einkünfte (z. B. Hypothekenzinsen), sondern in der Sorge für eine möglichst sichere oder ergiebige Anlegung des Vermögens besteht, höchstens zum Teil als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen aufgeführt werden".[122])

Immerhin kann es sich im letzteren Fall um Aufwendungen handeln, die zu verschiedenen Zwecken gemacht sind. Die Bestellung eines Vermögensverwalters kann ihren Grund in der freien Entschließung des steuerpflichtigen Vermögensinhabers haben, sei es, daß er sich die Mühe der Geschäftsbesorgung ersparen will, sei es, daß er sich die Fähigkeit zu einer sachgemäßen Vermögensverwaltung nicht zutraut, oder ihm kann

[121]) U. v. 8. 7. 1931, VI A 936/31, StW. 1931 Nr. 131, in Verb. mit U. v. 17. 6. 1930, VI A 207/29, StW. 1930 Nr. 1074.

[122]) So: Becker, Kommentar zum EStG., II § 16 Anm. 47.

auch die Vermögensverwaltung entzogen sein. Hier erhebt sich die Frage, ob die dem Verwalter zukommende Entschädigung als Werbungskosten zu behandeln ist, weil der Pflichtige die Vermögenserträge nur vermindert um die Kosten der Verwaltung erhält, oder ob der Abzug der Vergütung an den Verwalter ihm deshalb versagt bleibt, weil die Vermögensverwaltung ihren Grund in persönlichen Verhältnissen des Pflichtigen hat.

Grundsätzlich sind die Kosten der Vermögensverwaltung keine mit dem Vermögensertrag oder seinen Nutzungen unmittelbar zusammenhängenden Ausgaben. Beispielsweise zeigt sich dies dort, wo ein Nachlaß mehreren Erben zufällt, von denen einzelne unter Vormundschaft stehen, und hier die nichtbevormundeten die Nutzungen anteilsmäßig ungekürzt erhalten, während für die bevormundeten aus ihrem Anteil vorweg die Kosten der Vormundschaftsverwaltung aufzubringen sind. Sind an einer offenen Handelsgesellschaft bevormundete Personen als Gesellschafter beteiligt, so beziehen sie wohl den Gewinnanteil, aber belastet mit dem Honoraranteil des Vormundes. Diese Kosten können bei der einheitlichen Gewinnfeststellung zweifellos nicht berücksichtigt werden, sondern kommen nur bei der Veranlagung des bevormundeten Gesellschafters in Betracht. Die Verwaltungskosten sind aber doch Ausgaben, die sich wirtschaftlich zwischen die Vermögenserträge und dem, was davon für den Steuerpflichtigen zu dessen Verfügung übrig bleibt, schieben, sie sind Aufwendungen, mit denen die Tätigkeit des Vermögensverwalters für die Vermittlung des Ertrages an den Steuerpflichtigen vergütet wird.

Hier berühren sich möglicherweise aus Anlaß der Bestellung eines Verwalters sowohl subjektiv als auch mit der Ertragserzielung objektiv zusammenhängende Momente, und kann dadurch die Abzugsfähigkeit der Verwaltungskosten zweifelhaft sein. So, wenn ein vermögender Steuerpflichtiger einen Vertreter anstellt, um sich freiberuflich betätigen zu können, und nun Aufwendungen für diesen macht, damit er Einnahmen aus der anderen Einkommensart zu erzielen vermag: In solchem Fall werden die Ausgaben zwar nicht als Betriebsausgaben des Kapitalvermögens, wohl aber als Werbungskosten der Einkünfte aus der anderen Einkommenskategorie abgezogen werden können; nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes kommt es ja nicht darauf an, ob die Aufwendungen für die Gewinn- oder Einnahmeerzielung objektiv notwendig sind, sondern darauf, daß der Pflichtige sie als für die Berufstätigkeit für erforderlich oder zweckdienlich hält. Folgerichtig kann der Gesetzgeber auch nur das Einkommen besteuern, wie es der Pflichtige, der die zur Erzielung von Einkünften erforderlichen Geschäfte nicht selbst besorgt, vielmehr durch entlohnte dritte Personen besorgen läßt, nach Abzug der der dritten Person zugesagten Vergütung zu seiner Verfügung erhält. Die Steuerbehörde hat es nicht in der Hand, die Abziehbarkeit der Kosten davon abhängig zu machen, inwieweit der Pflichtige nach seinen Kenntnissen und Fähigkeiten nicht in der Lage ist, sein Vermögen selbst zu verwalten. Umgekehrt unterliegt die Vergütung des

Verwalters nur dem Abzug, sofern seine Tätigkeit auf Erzielung von Einkünften für den Pflichtigen gerichtet ist. Nimmt er selbst Geschäfte vor, die mehr das Stammvermögen als seine Einkünfte betreffen, ist auch die für die Geschäftsverrichtung dem Verwalter zukommende Entschädigung für den Pflichtigen eine mit der Einkommenserlangung nicht zusammenhängende Ausgabe. In einer Entscheidung vom 21. März 1930[123]) hat deshalb der Reichsfinanzhof mit Recht bestimmt, daß die dem Testamentsvollstrecker für die Verwaltung des Nachlasses zustehenden Gebühren für die Erben keine Werbungskosten sind.

Die vom Pflichtigen bei der Nutzung des Kapitalvermögens zu entfaltende Tätigkeit kann sich indessen nicht immer auf die Vereinnahmung der Kapitalerträge beschränken, sondern muß sich auch auf die Überwachung der Verhältnisse des Kapitalschuldners erstrecken. Denn wenn die wirtschaftliche Lage des Schuldners bedenklich wird, riskiert der Pflichtige nicht bloß sein Kapital, sondern auch die Kapitalerträge. Er muß, um den Ertrag zu sichern, sich unter Umständen zu das Kapital betreffenden Maßnahmen wie Kündigung, Einziehung, Verkauf usw. entschließen. Hier können die durch solche Maßregeln erwachsenden Kosten von Werbungskosten in Aufwendungen, die die Anlage des Kapitals zum Gegenstande haben, übergehen. Gleichwohl dürfte das schwerlich den Ausschluß des § 16 (§ 9) bedeuten. Die wirtschaftlichen Verhältnisse haben die Kapitalisten zum Teil vor ganz neue Fragen gestellt; die spärlichen Reste, die zum Beispiel aus der Inflation gerettet worden sind, erfordern eine häufigere Umschichtung oder Änderung im Bestand des Vermögens. Dazu bedarf es vielfach der Hilfe dritter Personen, um nicht bloß dieses in seinem Wert, sondern auch in seinen Erträgnissen zu sichern. Dem Umstand muß die Verkehrsauffassung Rechnung tragen. Wer macht im praktischen Leben sonst den Unterschied, ob eine Ausgabe mehr zur Sicherung des Ertrages oder mehr zur Erhaltung des Vermögens dient? Sollte man nicht meinen, daß die Umschreibung der Werbungskosten in § 16 (§ 9) EStG., wenn man sie nicht schon unmittelbar auf die Substanzerhaltung anwendet, doch eine entsprechende Anwendung auf sie sehr nahe legt, weil die Erhaltung der Substanz die erste Voraussetzung für die Erhaltung des Ertrages ist? Gewiß würde es dem Rechtsempfinden entsprechen, wenn der Begriff der Werbungskosten nicht so eng ausgelegt wird, daß dem Kapitalvermögen besitzenden Pflichtigen auch der Abzug der Kosten versagt wird, die er aufwendet, damit sich das Kapital und die Nutzungen daraus erhalten.[124])

---

[123]) U. v. 21. 3. 1930, VI A 1417/29, StW. 1930 Nr. 756.

[124]) Aber auch wenn der Pflichtige andere Vermögensarten, insbes. seinen Grundbesitz gegen Entgelt verwalten läßt, oder wie im Fall einer Vormundschaft verwalten lassen muß, wird es mit dem Grundgedanken des Einkommensteuerrechts übereinstimmen, wenn die Kosten der Verwaltung als Werbungskosten behandelt werden und nur die Kosten vom Abzug ausscheiden, die auf die Erwerbung von Stammvermögen unmittelbar entfallen.

e) Werbungskosten sind nicht an das Moment der Periodizität gebunden.

Einnahmen und Ausgaben (Werbungskosten) stehen in unmittelbarer Wechselwirkung zueinander. Der Steuerpflicht einer Einnahme steht die Steuerfreiheit auf Seiten dessen, der die Einnahme schafft, also selbst eine Ausgabe hat, gegenüber. Das gilt gleicherweise für Gewinn und Verlust, für Nutzung und Schulden. Dieser Parallelismus erweitert sich soweit, daß bei derselben Person die gleiche wirtschaftliche Handlung, die einmal Gewinn, ein anderes Mal Verlust bringt, steuerlich gleich behandelt wird; d. h. wo mit Gewinn gerechnet wird, muß andernfalls ein Verlust abzugsfähig sein. Solchen Gedanken hat das Preußische Oberverwaltungsgericht erstmalig[125]) ausgesprochen. Trotzdem beansprucht noch das Einkommensteuergesetz von 1920[126]) für die Abzugsfähigkeit von Werbungskosten, daß diese wie die steuerbaren Einnahmen ausschließlich die Eigenschaft der sich regelmäßig, wenn auch nicht jährlich wiederholenden, Ausgaben haben. Wird demzufolge eine Hausausbesserung auch erst nach Jahren vorgenommen und kann sie erst dann steuerlich berücksichtigt werden, so ist doch die zugrundeliegende Verschlechterung ein in jedem Jahre erwachsender Wirtschaftsvorgang. Selbst wenn der Sturm das Dach eines Hauses abdeckt, so wiederholt sich, mag der Vorgang sonst niemals wiederkehren, jährlich die Verschlechterung des Hauses; sie hat hier nur eine besonders schwere Form angenommen.

Mit dieser an die Periodizität geknüpften Auffassung der Werbungskosten haben erst in Übereinstimmung mit dem Gesetz von 1925 verschiedene Urteile[127]) des Reichsfinanzhofes aufgeräumt; sie bedeuten einen tiefgreifenden Einschnitt in die bisherige Betrachtungsweise. Die Urteile, die beispielsweise die Nachschußzahlung eines Landwirts an eine Landbundhandelsgesellschaft oder die Kosten anläßlich einer Domänenneuverpachtung zum Gegenstande haben, stellen entsprechend auf den Wortlaut des § 16 EStG. ab. Dieser enthält nirgends einen Hinweis auf das periodische Moment; z. B. heißt es: „Es ist nicht einzusehen, weshalb eine zur Erlangung von Einkünften gemachte Ausgabe nur deshalb als das Einkommen nicht mindernd angesehen werden soll, weil zufällig feststeht, daß sie die einzige Ausgabe dieser Art bleiben wird. Etwas Derartiges ist auch in § 18 Abs. 1 Nr. 1 nicht ausgesprochen".[128]) Die früheren Gesetze haben also, was den Gesichtspunkt der Periodizität betrifft, tatsächlich keine Geltung mehr für das Einkommensteuergesetz von 1925.[129]) Handelt es sich nur um einen

[125]) Siehe OVGESt. 3. Bd., S. 52.

[126]) So: U. v. 12. 1. 1923, III A 547/23, StW. 1923 Nr. 543: „Das Einkommen belasten solche Arten von Ausgaben, die mit einer gewissen Regelmäßigkeit wiederkehren und demnach den regelmäßig wiederkehrenden Einnahmen gegenüberstehen".

[127]) U. v. 9. 2. 1927, VI A 60/27, StW. 1927 Nr. 60 und U. v. 18. 5. 1927, VI A 189/27, StW. 1927, Nr. 306.

[128]) Vgl. RFH. 20. 208.

[129]) Ebenso EStG. 1934.

Betriebsvorgang, so unterliegt jeder Kostenaufwand dem Abzug. Dieser kann sowohl auf einmalige wie wiederkehrende Ausgaben zutreffen. Man denke an Zubußen bei Kuxen usw. Das Ergebnis wäre anders schon deshalb unbillig, weil auch der Gegenwert einer einmaligen Aufwendung den Endbestand vergrößert und demnach den Gewinn erhöht, sofern ihm keine ausgleichsfähige Wertabgabe gegenübergestellt werden kann. Da aber als Steuerbemessungsgrundlage allein wirklich erzieltes, nicht irgendwie vermutetes Einkommen in Frage kommt, liegt kein Grund vor, irgendwelche zur Erzielung von steuerpflichtigen Einnahmen gemachten Aufwendungen, auch wenn ihnen das Moment der Periodizität fehlt, nicht für abzugsfähig zu erklären.

§ 7.

Was sind Werbungskosten bei der einzelnen Einkommensart?

Bisher wurde ausgeführt, daß Werbungskosten entstehen, sobald der Tatbestand einer Einkommenskategorie des § 6 (§ 2) EStG. erfüllt ist. Nunmehr bedarf es der Prüfung, was allgemein gesprochen, bei der einzelnen Einkommensart Werbungskosten sind.[130]) Hier bestehen noch große und starke Unterschiede. Vergegenwärtige man sich z. B. den Fall, daß ein Professor und ein Kaufmann Einkommen in Effekten anlegen; während die beim Kaufmann hierdurch verursachten Kosten (Stempel usw.) abzugsfähige Ausgaben darstellen, hat der Professor keine Möglichkeit, im Sinne des § 16 (§ 9) EStG. zu operieren.[131]) Denn die Wertpapiere werden bei dem Kaufmann Gegenstand des Betriebsvermögens, erscheinen infolgedessen in seiner kaufmännischen Bilanz, beim Professor gehören sie jedoch zu seinem Privatvermögen.

Der Grund hierfür hängt eng mit dem Verhältnis der Einkommensarten des § 6 Ziff. 1—3 (§ 2 Abs. 3 Ziff. 1—3) zu denjenigen des § 6 Ziff. 4—8 (§ 2 Abs. 3 Ziff. 4—7) zusammen. Das Einkommensteuergesetz von 1925 bezw. 1934 scheidet die Einkommensarten in zwei große Gruppen: die eine, bei der der

---

[130]) Es würde zu weit führen, die einzelnen Einkommensarten systematisch auf Werbungskosten durchzugehen. Eine grundsätzliche Betrachtung muß daher genügen; sie dient am besten der Einfühlung und Durchdringung der verschiedensten Probleme.

[131]) Im allgemeinen gehören nur bei Gewerbetreibenden Wertpapiere zum Betriebsvermögen (vgl. U. v. 14. 12. 1927, VI A 786/27, StW. 1928, Nr. 44). Daher tragen entstehende Ausgaben ohne weiteres Werbungskostencharakter. Anders bei sonst selbständig Berufstätigen (ausgenommen Rechtsanwalt (StW. 1928, Nr. 562, Erg. Heft). Auch innerhalb der Landwirtschaft fallen Effekten regelmäßig nicht in das landwirtschaftliche Vermögen. Eine Ausnahme gilt lediglich für Wertpapiere, deren Anschaffung sich zwangsläufig aus dem Betrieb ergibt, z. B. Anteile an Zuckerfabriken, Molkereien, Ein- und Verkaufsgenossenschaften; in Zweifelsfällen entscheidet der Steuerpflichtige (Buchführung), vgl. U. v. 25. 6. 1930, VI A 799/29, StW. 1930, Nr. 1055.

Gewinn oder Verlust, die andere, wo der Überschuß der Einnahmen über die Ausgaben das für die Besteuerung wichtigste Merkmal bilden § 7 (§ 2) EStG. Die Gegenüberstellung ist für die Abgrenzung des Begriffes der Werbungskosten und seine Ausweitung von entscheidender Bedeutung.

Allgemein gesehen ist das Ergebnis der Einzelbestimmungen des Gesetzes nichts anderes als die Festlegung der Werbungskosten in dem oben dargelegten Begriff als Wertabgänge, die zur Erzeugung von Werten dienen. Besonders beachtlich allerdings erscheint das Urteil des Reichsfinanzhofes vom 9. Februar 1927.[132]) Es ist dort ausgeführt worden, daß alle durch den Betrieb verursachten Ausgaben als Werbungskosten zu behandeln seien, mithin alle Betriebsausgaben abzugsfähig sind.[133]) Dazu bemerkt Becker[134]) mit Recht, daß diese Identifizierung der Begriffe bei den Einkommensarten 1–3 für sich allein genommen noch ein schiefes Bild ergibt. Jedenfalls erfährt der Fragenkreis hiermit nur zum Teil Berücksichtigung. „Der Kern der Sache liegt viel tiefer; er liegt in dem herrschenden Einfluß, den der Gewinngedanke (Einkommen-Gewinn) bei den Einkommensarten 1—3 gewonnen hat." Das zeigt sich in dem Wesen des Bestandsvergleichs. Er bringt zum Ausdruck, daß alle Ausgaben, die nach handelsrechtlichen Grundsätzen Geschäftsunkosten darstellen, auch steuerlich abzusetzen sind, soweit es sich bei ihnen nicht um Vermögensverbesserungen oder persönliche Aufwendungen handelt. Dadurch entsteht, ohne daß das Gesetz auch nur versucht den Begriff „Werbungskosten" und „Betriebsausgabe" abzugrenzen, gleichzeitig ein neuer Einkommensbegriff, der im wesentlichen der Reinvermögenszugangstheorie entspricht. Das Einkommensteuergesetz hat so auf der Grundlage des Gewinns nicht nur für den Vollkaufmann und den Land- oder Forstwirt, sondern auch für alle selbständig Berufstätigen (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 – § 2 Abs. 2 Nr. 1) die Natur der Werbungskosten entwickelt und diese dann als Folge des Gewinnmoments mit den Betriebsausgaben im Sinne der §§ 12 und 13 (§§ 4 und 5) gleichgesetzt. Dafür spricht bereits die Begründung zu § 16.[135])

---

[132]) U. v. 9. 2. 1927, VI A 60/27, StW. 1927, Nr. 60.

[133]) Vgl. dazu auch z. B. RFH. 11. 242; 19. 203; 20. 208. — Ebenso Mirre, DStZ., 1927, S. 388 91; Strutz, I 898, 773; Becker II 534.

[134]) Becker, a. a. O. StW. 1928, Sp. 191.

[135]) Siehe S. 47. — §§ 32, 33 EStG. 1920 sind weggefallen. Nach diesen Bestimmungen bestanden Werbungskosten und Betriebsausgaben nebeneinander, und zwar war die Sachlage so, daß die Werbungskosten auch Betriebsausgaben, nicht aber alle Betriebsausgaben auch Werbungskosten darstellten. Der Vergleich zwischen Betriebseinnahmen einerseits und Betriebsausgaben andererseits bedeutete bislang daher nicht, daß zwecks Ermittlung des Betriebs- bezw. Geschäftsgewinns alle Betriebsausgaben von den Betriebseinnahmen in Abzug gebracht werden dürften, sondern nur diejenigen Betriebsausgaben, die nach den allgemeinen Bestimmungen des § 13 zu den abzugsfähigen Ausgaben gehörten (siehe auch StW. 1923 Nr. 548: U. v. 7. 3. 1923, III A 58/29). — S. hierzu: EStG. 1934 § 4 Abs. 3 S. 9.

Sonach steht fest, daß jede für eine der Einkommenskategorien des § 6, Ziff. 1—3 (§ 2 Abs. 3 Ziff. 1—3) vorgenommene Aufwendung, die des Betriebes wegen gemacht, d. h. durch das Betriebsinteresse verursacht oder des Betriebes wegen veranlaßt ist, Abzugsfähigkeit und damit Gewinnminderung bedingt.

Die Lösung der Frage, ob solche Ergebnisse auch für die Einkommensarten 4—8 (§ 7 Abs. 2 Nr. 2) maßgeblich sein können, stößt im Hinblick auf die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes auf keine großen Schwierigkeiten. Danach finden sinngemäß dieselben Grundsätze wie bei den Einkommensarten 1—3 Anwendung, vorausgesetzt, daß — abgesehen von den Ausnahmen (s. oben) — eine unmittelbare Beziehung der Aufwendungen zu den Einkünften aus Ziff. 4—8 besteht. Die gleiche Auffassung vertritt das Schrifttum.[136]) Der Begriff „Betriebsausgabe" erweitert sich dergestalt, daß der Begriff „Betrieb" im weitesten Sinne jeder Einkommensart gefaßt wird[137]) und demzufolge alles abgezogen werden kann, was in ursächlicher Beziehung zum Betrieb steht. Voraussetzung ist lediglich, daß ausgeschieden wird, was mit dem Merkmal des Gewinns zusammenhängt, und an seine Stelle der Grundsatz des Überschusses der Einnahmen über die Ausgaben tritt. Das ist aber nur etwas Äußerlich-Formales und schließlich Unmaßgebliches. Verhalten sich nur Aufwand und Ertrag, mag er erzielt sein oder nicht, wie Ursache und Wirkung, unterliegt ersterer dem Abzug.

Was für die Anerkennung als Werbungskosten gilt, gilt ebenso für ihre Verneinung. Handelt es sich um Kosten der Lebenshaltung, die nichts weiter als eine Verwendung des Einkommens bedeuten, oder bezwecken sie ausschließlich eine Kapitalsanlage usw., können sie regelmäßig nicht unter dem Gesichtspunkt der Werbungskosten abgezogen werden.

---

[136]) Siehe: Strutz, I 894/5, S. 734, 889; Becker II, 559 ff.; StW. 1927 Sp. 395; Pissel, 205; — ähnlich RFH. 22. 339. — U. v. 21. 12. 1927, VI A 505/27, StW. 1928, Nr. 50.

[137]) Unter „Betrieb" ist eine fortgesetzte, dauernde Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen zu verstehen. Der RFH. (14. 217) stellt auf die objektive Seite hinsichtlich des Betriebsbegriffs ab. Hiernach gilt eine Zusammenfassung verschiedener Gegenstände zu einer wirtschaftlichen Einheit, die sich in Bewegung befindet und lebendig ist, als Betrieb. Aus dem Tätigkeitsmoment wird ein Objektsmoment. Das EStG. von 1934 unterscheidet zwar zwischen „Betriebsausgaben" (§ 4 Abs. 3) und „Werbungskosten" (§ 9). Sachlich bedeutet dieser Unterschied aber keine Änderung. Die betreffenden Ausgaben sind begrifflich nichts anderes wie Werbungskosten der Einkommensarten 1—3 im Sinne des § 9; u. E. würde man (siehe oben) die Werbungskosten der Einkunftsarten 4—7 auch besser als Betriebsausgaben bezeichnen.

II. Abschnitt.

Sonderfragen.

Die bisherigen Untersuchungen haben sich darauf beschränkt, den Begriff der Werbungskosten allgemein zu klären. Nicht geklärt ist bisher die Frage, ob und inwieweit einzelne Ausgaben, die zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einkünfte aufgewendet werden, Werbungskostencharakter tragen. Die Frage soll nunmehr untersucht werden.

§ 8.

Sind Aufwendungen für Krankheit Werbungskosten?

Die Aufwendungen aus gesundheitlichen Gründen sind regelmäßig keine Betriebsausgaben; jedenfalls bewegt sich in dieser Richtung die Rechtsprechung.[138]) Sie folgert, daß es schon mit dem Grundgedanken von § 18 des EStG. unvereinbar wäre, wenn man Arztkosten und Kurkosten und dergleichen nicht ebenso wie die Kosten der Ernährung als Kosten des Haushalts ansehen würde; sie seien schlechthin zur Fortführung des täglichen Lebens erforderlich, ungeachtet dessen, daß jeder Mensch dazu ohne sein Mittun veranlaßt sein könnte. Demzufolge werden selbst dann nicht Werbungskosten angenommen, wenn die Schwächung oder Störung der Gesundheit auf eine Tätigkeit zurückzuführen ist, die zur Erzielung von Einkünften vorgenommen wird. Überdies soll es einerlei sein, ob der Steuerpflichtige durch persönliche Arbeit Einkommen erzielt und auch aus diesem Grunde seine Gesundheit erhalten muß oder nicht.

Es würde zu weit gehen, wenn der Reichsfinanzhof keine Ausnahmen von der Regel zulassen würde.[139]) Erfreulicherweise hat er wenigstens mit der Möglichkeit außergewöhnlicher Abzugsfähigkeit gerechnet,[140]) ein Gedanke, der seine Vollendung in den sogenannten typischen Berufskrankheiten[141]) findet. Wann liegt im Einzelfall eine „typische Berufskrankheit" vor? Das hängt nicht davon ab, ob in einem bestimmten Betriebe Krankheiten bestimmter Art[142]) bisher beobachtet sind oder nicht, sondern es kommt darauf an, ob die Gefahr der Er-

---

[138]) z. B. U. v. 7. 7. 1927, VI A 225/27 = RStBl. 1927/199; s. auch: Wolff, DStZ. 1930, S. 24. — In gewissem Widerspruch zu der Nichtabzugsfähigkeit derartiger Ausgaben steht freilich die in § 17 Nr. 1 getroffene Regelung. Die Versicherten haben also den Vorteil, daß sie nicht nur im Fall der Erkrankung ihre Krankheitskosten von der Versicherungsgesellschaft ersetzt erhalten, sondern auch die gezahlten Versicherungsbeiträge als Sonderleistungen in Abzug bringen können.

[139]) So mit Recht: Strutz, a. a. O., 1026/27 mit div. Beispielen.

[140]) RFH. 12. 333.

[141]) Vgl. unten Anm. 143 und StW. 1931 Nr. 722: U. v. 25. 2. 1931, VI A 366/31.

[142]) Scheinbar anders: U. v. 1. 7. 1931, VI A 1300/31, StW. 1931 Nr. 851 (gichtleidender Arzt).

krankung nur oder hauptsächlich wegen der beruflichen Tätigkeit für alle Berufsangehörigen besteht. Es kann demnach eine typische Berufskrankheit auch dann vorliegen, wenn es sich um eine gelegentlich auftretende Krankheit eines einzelnen Berufsangehörigen handelt; dagegen ist nicht notwendig, daß solche Erkrankungen in dem betreffenden Betrieb etwa an der Tagesordnung sind. Die Grenze zwischen § 16 und § 18 liegt dort, wo im engsten unmittelbaren Zusammenhang[143]) mit einer vom Pflichtigen ausgeübten einkommenschaffenden Tätigkeit Störungen der Gesundheit aufgetreten sind, die ihrer Art nach gerade für die diesbezügliche Tätigkeit typisch sind.[144])

Immerhin führt solche Abstraktion nicht zum Ziel. Der Typus „Berufskrankheit" läßt sich nicht einheitlich umschreiben. Man denke z. B. an die Möglichkeit der Entstehung einer neuen Berufsgattung, ein Moment, welches in der Zeit fortschrittlicher Technik keineswegs fern liegt. Wird man hier auf typische Berufssymptome abstellen dürfen, wo der Beruf als solcher vielleicht noch gar nicht anerkannt ist? Die Frage ist zu verneinen, zumal deren Prüfung nicht ergibt, daß die Art der Beschäftigung die unmittelbare Ursache der Gesundheitsschädigung bildet.

Falsch wäre es selbstverständlich, ganz allgemein derartige Ausgaben zum Abzug zuzulassen. Oder schwindet die Arbeitskraft des Menschen nicht auch, wenn er kein Arbeiter ist? In den meisten Fällen erhält die Arbeit ihn sogar frischer. Ebenso würde sich die Sachlage bei solchen Leiden kennzeichnen, die sich jeder durch bloße körperliche oder geistige Überanstrengung zuziehen kann, weil er etwa in seinem Beruf viel gehen, steigen, stehen oder lesen muß,[145]) oder weil sein Beruf eine außergewöhnlich aufregende oder aufreibende Arbeit erfordert; oder wenn die Krankheit durch die allgemeine körperliche Beschaffenheit des Erkrankten, z. B. durch körperliche Schwäche oder durch Nachwehen früherer Erkrankungen bedingt ist. Daher liegen auch keine Werbungskosten vor bei Krankheitskosten eines nach einem schwierigen und aufregenden Prozeß mit seinen Nerven zusammengebrochenen Anwalts.[146]) Nur bei einwandfreiem Nachweis des engeren Zusammenhangs mit der ausübenden Tätigkeit sind hier die Bestimmungen des § 18 denjenigen des § 16 gleichzusetzen.

---

[143]) U. v. 30. 7. 1929, VI A 839/28, RStBl. 1929/554; U. v. 20. 11. 1929, VI A 1327/28, RStBl. 1930/107: Nicht jedwede Gelegenheit, sondern die Art des Betriebes ist maßgebend für das Bruchleiden des Sohnes des Geschäftsinhabers.

[144]) Steht von vornherein fest, daß „nur oder hauptsächlich" der beruflichen Tätigkeit wegen das Risiko eingegangen wird, braucht das „Typische" nicht besonders herausgestellt zu werden, da es sowieso durch jene Tatsache erwiesen ist.

[145]) So: U. v. 26. 3. 1931, VI A 619/31, StW. 1931, Nr. 648.

[146]) Vgl. U. v. 27. 8. 1930, VI A 1407/30 StW. 1930, Nr. 1194; a. A.: Glaser, a. a. O., Anm. 23 zu § 13.

§ 9.

Inwieweit sind Ausgaben für Liebhabereien Werbungskosten?

Wesentliche Merkmale für eine steuerpflichtige Tätigkeit sind das ernstliche Streben nach Erzielung von Einkünften im Sinne des Gewinns oder Einnahmeüberschusses und der objektive Umstand, daß dieses Streben wirtschaftlich Erfolg haben kann. Diese Voraussetzungen fehlen bei der Liebhaberei. Es steht nicht so sehr die ernstliche Ausübung des Berufs im Vordergrund, als das „ernstliche Rechnen mit einem Ausgleich zwischen Aufwand und Ertrag und einem, wenn auch nur bescheidenen Nutzen".[147]) Das Ergebnis ist, daß Aufwendungen, die der Pflichtige aus bloßem Liebhaberinteresse macht, nicht als Werbungskosten abgezogen werden können.

Andererseits ist aber daran festzuhalten, daß der Steuerpflichtige es selbst in der Hand hat, über die Eigenart seines Betriebes, gleichgültig, ob es ein Liebhabereibetrieb ist oder nicht, zu entscheiden. Macht z. B. ein Gewerbetreibender, welcher die nötigen Mittel dazu hat, mehr Aufwendungen, als ein anderer, und hat er, weil die Anlage sich noch nicht auswirkt, einen Verlust, so folgt daraus noch nicht, daß dies ohne Einfluß auf die Besteuerung ist; ebenso wenig der Umstand, daß die Verluste mehrere Jahre wiederkehren und der Pflichtige trotzdem den Betrieb beibehält.[148]) Denn es liegen immer Betriebsausgaben vor, solange er nur die Kosten ernsthaft zur Erzielung von Einnahmen aufwendet und damit die Betriebssphäre nicht vollständig außer Acht läßt. Darüber hinaus hält es sogar der Reichsfinanzhof im Urteil vom 13. Dezember 1928[149]) zur Versagung der Abzugsfähigkeit von Verlusten bei sogenannten landwirtschaftlichen Versuchsgütern nicht für ausreichend, daß der Pflichtige nach dem Zuschnitt der Bewirtschaftung des Gutes gar nicht die Absicht gehabt hat, Gewinne und Einkünfte zu erzielen. Verschiedentlich seien zwar derartige Aufwendungen für nicht abzugsfähig erklärt; Ausgaben innerhalb eines landwirtschaftlichen Betriebes seien aber grundsätzlich Betriebsausgaben. Nur wo der Zusammenhang mit der Zweckbestimmung eines landwirtschaftlichen Betriebes, aus der Bodenbewirtschaftung Erträge zu erzielen, fehle, könne einer Ausgabe die Eigenschaft als Betriebsausgabe abgesprochen werden. Sie müsse dann vollständig aus dem Rahmen des üblichen landwirtschaftlichen Betriebes herausfallen.

---

[147]) Siehe U. v. 14. 3. 1929. VI A 1473/28. StW. 1929, Nr. 491; vgl. auch Erl. des RFMin. v. 16. 2. 1929, S. 2209 I, der z. B. als Luxusausgaben: Waldstücke, Jagden, Gestüte, Parkanlagen usw. bezeichnet. Der RFH. ist demgegenüber weitherziger.

[148]) Vgl. U. v. 13. 12. 1928. VI A 1064/28. RStBl. 1929, S. 369.

[149]) Vgl. Anm. 148.

Dasselbe gilt für solche Ausgaben, mit denen ein erhebliches Risiko[150]) verbunden ist; auch sie dürfen nicht schlechthin zu den Luxusausgaben gerechnet werden. Gerade hier hat der Reichsfinanzhof in Beziehung auf einen Künstler ausgesprochen, daß man nicht an seiner subjektiven Auffassung, an seiner Hoffnung auf Besserung der wirtschaftlichen Verhältnisse vorbeigehen könne. Wenn der Betreffende sich durchgesetzt habe, so müsse er sich gegebenenfalls zeitweise mit materiellen Opfern weiter betätigen. Die Sicherung des künftigen Berufseinkommens verlange es und führe unter diesem Aspekt Abzugsfähigkeit herbei.

Ähnlich liegen beispielsweise die Verhältnisse bei den Kosten, die einem Gelehrten aus Anlaß der Beteiligung an einem wissenschaftlichen Preisausschreiben erwachsen oder dort, wo neben einem Gewerbebetrieb ein anderer Betrieb vorhanden ist, in den teilweise die Überschüsse des Hauptbetriebes fließen und der nicht selten mit Verlust abschneidet. Man denke z. B. an das Bestehen eines Gestüts oder Rennstalls neben dem landwirtschaftlichen Betrieb.[151]) Der Auffassung der unteren Behörden, hier evtl. entstehende Verluste als Luxus zu kennzeichnen, ist der oberste Steuergerichtshof mit aller Deutlichkeit entgegengetreten. Der Ausschluß bloßer Liebhabereikosten als Werbungskosten könne nur erfolgen, wenn sich hinter dem Nebenbetrieb ein Selbstzweck verberge, der ganz aus der Sphäre des Hauptbetriebes herausfalle. Mit dieser Regelung wird man sich abfinden müssen; das Problem weist allzu dehnbare Formen auf; es wird sich auch nicht näher konkretisieren lassen. Selbst der höchstgerichtliche Versuch, aus einem Wahrscheinlichkeitssymptom[152]) für die Entwicklung der zukünftigen Verhältnisse die Rentabilität der Ausgaben abzuleiten, muß noch als wenig brauchbar bezeichnet werden. Wie will im voraus objektiv festgestellt werden, ob sich der getätigte Aufwand jemals lohnen wird? Das ist zur Zeit eine Unmöglichkeit; es kommt darauf auch gar nicht an. Sofern nur wirtschaftliche Gründe den Aufwand rechtfertigen und subjektiv genügend hervortreten, unterliegt dieser dem Abzug.

Erwartete der Pflichtige indessen keine Deckung der Ausgaben durch die Einnahmen, tritt somit die Absicht, Einkommen zu erzielen, in den Hintergrund und stehen die Kosten in keiner Beziehung zur Eigenart seines Berufes oder Betriebes,

---

[150]) A. A.: RFH. 15. 293, wo Künstler „nach Lust und Laune" tätig wird, und Hoeres (DStZ. 1928, S. 609 ff.), dessen Untersuchungen im übrigen für das ganze Liebhabereigebiet recht beachtlich sind. Besonders gut ist seine klare Dreiteilung: Erwerbsabsicht = völliger Nebenzweck (Vergnügen) = keine Abzugsmöglichkeit; Erwerbsabsicht = teilweiser Nebenzweck (landwirtschaftliche Versuchsstation); Nebenbetrieb als Bestandteil des Hauptbetriebes = Abzugsmöglichkeit.

[151]) Siehe U. v. 9. 4. 1930, VI A 1973/29, RStBl. 1930, 364. und U. v. 19. 6. 1929, VI A 1595/28, RStBl. 1929, 473.

[152]) U. v. 25. 3. 1931, VI A 974/29, StW. 1931, Nr. 650; anders: U. v. 20. 6. 1929, VI A 628/28, StW. 1929, Nr. 634, wo nur Objektivität verlangt wird.

sind sie als zur Befriedigung persönlicher Bedürfnisse gemacht anzusehen und absetzungsunfähig.[153])

§ 10.

Behandlung der unsittlichen Aufwendungen, insbesondere der Schmiergelder.

Im Ggensatz zum Preußischen Oberverwaltungsgericht und einem großen Teil des Schrifttums[154]) hat neuerdings der Reichsfinanzhof in ständiger gleichlaufender Rechtsprechung[155]) die Steuerpflicht im Rahmen des § 6, für die Hauptfälle unsittlichen Erwerbes im Gewerbebetrieb, freien Beruf, Arbeitsverhältnis bejaht. Diese grundsätzliche Wandlung gegenüber dem älteren, moralisch strengeren Standpunkt, der z. B. heute noch in den Vereinigten Staaten gewahrt wird und darin besteht, daß, wenn der Staat etwas für unsittlich erklärt, er nicht andererseits die Hand hinhalten kann, um von solchen schmutzigen Geschäften etwas abzubekommen, beruht weniger auf der Begriffsbildung im Steuerrecht und seinem Verhältnis zu den Begriffen im Steuerrecht, sondern auf dem Ergebnis rechtspolitischer Gestaltung.[156]) Vor allem ist es der Gesichtspunkt der steuerlichen Gerechtigkeit, daß bei dem hohen allgemeinen Steuerdruck die unsittliche und verbotene Tätigkeit nicht noch geradezu privilegiert werden darf vor der ehrlichen und erlaubten, daß sie ebenfalls zu den staatsnotwendigen Lasten beizutragen hat. Der Staat, der seine Bürger bis zur Grenze des Erträglichen belastet, kann auf diese Beträge, die anders sonst von der Masse der übrigen Steuerpflichtigen aufgebracht werden müßten, nicht verzichten, Der Staat muß auf alle wirtschaftlichen Vorgänge und ausnutzbaren Kräfte zurückgreifen,

---

[153]) Siehe U. v. 8. 2. 1928, VI A 439/27, StW. 1928, Nr. 160.

[154]) Nur das Einkommen aus Grundvermögen (Zimmervermietung an Dirnen) und Kapital (Bordellhypothekenzinsen) wurde bisher für einkommensteuerpflichtig erklärt. Das Reichsgericht lehnte die Erhebung einer Steuer vom sittenwidrigen Tun in vollem Umfang ab, z. B. RGSt. 45. 97 und 46. 240; besonders klar: 54. 51: „Das Wesen des Rechtsstaats verbietet, bei der Einschätzung zur Einkommensteuer das Weiterlaufen der aus sittenwidrigem Tun entspringenden Einnahmequellen zu vermuten und als Steuerquellen auszunutzen". Vereinzelt anders: RGSt. 60. S. 387.

[155]) Siehe z. B. die bei Josef Kohler „Die Ideale im Recht" — Arch. f. Bürg. Recht, 5, S. 161 ff. — angeführten Urteile. Selbst Fuisting sieht eine unerlaubte, den Sittengesetzen zuwiderlaufende Tätigkeit niemals als Steuerquelle an, weil der Staat sonst mit seinen Gesetzen und Zwecken in Widerspruch geraten würde (a. a. O., S. 182). — Auch das OVG. erkennt neuerdings eine Besteuerung unsittlicher Geschäfte für das Gewerbesteuerrecht an (VIII ESt. 379/28), da seit 1923 der Begriff des Gewerbes nicht mehr eine erlaubte Tätigkeit voraussetzt.

[156]) Vgl. Lion, a. a. O., S. 174 ff.; a. A.: Popitz, Arch. f. öff. Recht, 1920, Bd. 40, S. 129 ff. Dieser deutet am Schluß an, daß die Besteuerung der verbotenen Geschäfte nur eine begriffliche Angelegenheit sei. Das erscheint aber unrichtig.

damit er die erforderlichen Einnahmen erhält. Tatsächlich hat auch die Unsittlichkeit oder Verbotswidrigkeit einer Handlung mit dem zugrundeliegenden Rechtsbegriff nichts zu tun. Ein Kaufvertrag zu unsittlichem Zweck bleibt ein Kaufvertrag, gleichgültig, ob er zivilrechtlich gültig, nichtig oder anfechtbar ist. Das Gleiche gilt für alle bei Ball,[157]) Popitz[158]) usw. besprochenen Fälle (z. B. Beherbergung eines Gastes gegen Entgelt in einem Bordell, Veranstaltung von Glücksspielen, die verboten oder noch nicht genehmigt sind). Überall ändert sich nichts an den Begriffen für die dabei vorgenommenen Rechtshandlungen; nur ihre Rechtswirksamkeit erleidet eine Negation. Was aber diese Wirksamkeit anlangt, so heißt das schon zivilrechtlich nicht, als wären derartige Handlungen überhaupt nicht vorhanden. Trotzdem beispielsweise das einer Übereignung unterliegende Rechtsgeschäft nichtig ist, bleibt diese doch wirksam. Fällt andererseits ein Rechtsakt völlig in sich zusammen, so bedeutet das nur, daß keine Rechtsfolgen daraus hergeleitet werden können. Die zivilrechtliche Nichtigkeit macht ihn dadurch nicht ungeschehen, ja, es kann sein, daß trotz der Mißbilligung des Zivilrechts eine ganze Reihe von Folgen tatsächlich eintritt. Gilt das zivilrechtlich, so vor allem steuerrechtlich. Auch hier können Rechtshandlungen der Parteien vorkommen, die bestehen bleiben, ganz gleichgültig, ob öffentliche Moral, Strafrecht, Zivilrecht sie mißbilligen. Wie sich nun das Steuerrecht im einzelnen demgegenüber verhält, ob es wie das Bürgerliche Recht verneinen soll oder nicht, ob es den Steueranspruch gleichwohl entstehen lassen soll oder nicht, ist seine eigenste Sache. Es besteht kein Grund dafür, seine Entscheidung, die es in völliger Selbständigkeit trifft, an die Entscheidung des Zivilrechts zu binden. Denn auch die früher verfochtene Steuerfreiheit solcher Vorgänge gründete sich nicht auf ein Gebundensein an das Privatrecht, sondern auf die Auffassung vom Staat und die Ideale im Recht. Voraussetzung im Sinn einer Bejahung der Steuerpflicht aus unsittlichem Erwerb — nur dieser Kernfrage kommt hier Bedeutung zu — ist aber das Gegebensein der begrifflichen Merkmale eines Steuertatbestandes,[159]) z. B. die Möglichkeit, entstandene Einkünfte in eine der in § 6 (§ 2) EStG genannten Einkommensgruppen einzuordnen.

Aus der Erkenntnis, daß die Steuerpflicht der unsittlichen Geschäfte die Konsequenz des besonderen steuerrechtlichen Einkommensbegriffes ist, folgt umgekehrt als Kehrseite dieses Grundsatzes die Abzugsfähigkeit der Zahlung von Schmiergeldern als Betriebsausgaben. Das ist näher zu erörtern, zumal

[157]) a. a. O., S. 81 ff.

[158]) Siehe Anm. 156, vgl. auch Becker, StW. 1924, Sp. 1022 ff., StW. 1932, Sp. 481 ff.

[159]) Diese Auffassung stimmt mit der Rechtsprechung des RFH. überein. Die Steuerpflichtigkeit richtet sich nicht nach einem allgemeinen Tatbestand, sondern nach dem jeweilig einschlagenden Steuergesetz (vgl. RFH. 8, 142 ff. Das RG. macht sich diese Schlüssigkeit im wesentlichen zu eigen) s. StW. 1925, Sp. 66, wonach die Verbotswidrigkeit von Börsengeschäften die Börsenumsatzsteuerschuld nicht ausschließt.

in der Öffentlichkeit hieran Anstoß genommen wurde und genommen wird.[160])

Allgemein betrachtet, ist die Rechtslage die, daß, abgesehen von bloßen Gefälligkeiten und ähnlichen Zuwendungen, der Gesetzgeber ein Schmieren von Angestellten (z. B. eine Firma zahlt an Angestellte von Betrieben, mit denen sie in Geschäftsverbindung steht, Vergütungen, um dadurch etwas Besonderes für sich zu erreichen) regelmäßig mißbilligt, sei es durch Strafandrohung, insbesondere durch unlauteres Wettbewerbsgesetz, sei es durch Androhung zivilrechtlicher Nachteile. Nicht untersucht soll werden, ob nicht in Einzelfällen etwa Geheimbuchungen dazu mißbraucht werden, um unter falscher Flagge von Schmiergeldern persönliche Aufwendungen zu decken. Unterstellt wird vielmehr, daß der Nachweis der Verausgabung für betriebsfremde Angestellte erbracht ist,[161]) und zwar mit dem Zweck, dem Unternehmen des Zuwendenden den Bezug von Waren oder Leistungen zu erwerben oder zu erhalten.

Über den Kreis des Erträglichen geht es z. B., daß — die Fälle sind tatsächlich praktisch geworden — Direktoren industrieller Unternehmungen ganze Zimmereinrichtungen, Klaviere, luxuriöse Puppenstuben mit allem Inhalt erhalten oder gar fordern, von den Kisten mit Importen oder Spirituosen ganz zu schweigen.[162]) Ja, es klagen sogar allmählich angesehene Firmen, daß sie ohne diese Schmiergelder einfach nicht konkurrenzfähig bleiben oder werden können, da die für den Warenbezug maßgebenden Angestellten nicht schmierende Firmen von vornherein außer Wettbewerb stellen.

Zunächst muß anerkannt werden, daß die vorerwähnten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung des Einkommens gemacht sind, also an sich Voraussetzungen erfüllen, die § 16 EStG. (§ 12) an den Begriff der Werbungskosten knüpft. Es läßt sich auch nicht einwenden, daß dem Aufwand eine entsprechende Forderung gegen den Bedachten aus dem Grundsatz der Bereicherung zusteht. In pari turpitudine kann das Geleistete nicht zurückgefordert werden (§ 817

[160]) Neuerdings hat der RFMin. die Finanzämter angewiesen, die strafrechtliche Verfolgung gegen die Beteiligten auf Grund des unlauteren Wettbewerbgesetzes in die Wege zu leiten. Damit wird dem Rechtsbedürfnis in größtem Maße Rechnung getragen.

[161]) Strittig war bisher, inwieweit im Einzelfall solche Aufwendungen nachgewiesen werden müssen. Die ursprüngliche Rechtsprechung war den Steuerpflichtigen günstig. So rügt der Reichsfinanzhof in seinem Urteil v. 26. 10. 1927 (StW. 27 Nr. 527) falsche Rechtsanwendung, weil der Pflichtige die Namen der Empfänger der Zahlungen nicht angegeben hat. In letzter Zeit betont er dagegen ausdrücklich, daß bei Nichtangabe der empfangenden Dritten Gefahr besteht, daß die Abzugsfähigkeit der angesetzten Beträge verneint wird. Auch wird eine etwa sonst vom Finanzamt „griffsweise vorgenommene Schätzung" (U. v. 28. 4. 1932, I A 314/31, RStBl. 1932 Nr. 522) meist nur zu Ungunsten des Steuerpflichtigen ausfallen. (s. auch U. v. 28. 6. 1932, VI A 1700/32, RStBl. 1933/1052 und U. v. 15. 9. 1933, I A 2/32, RStBl. 1933/1046.

[162]) Besonders bezeichnend ist z. B. der Fall, daß ein Fabrikdirektor seinem Geschäftsfreund seine Apothekerrechnung zur Begleichung beilegt.

BGB.). Gleichwohl fordert die eine Richtung in der Literatur[163]) aus sittlichem Gefühl heraus die Nichtanerkennung der gegen das Gesetz gegen den unlauteren Wettbewerb verstoßenden Schmiergelderleistungen als Werbungskosten und begründet ihre Auffassung mit § 9 AO (§ 1 Steueranpassungsgesetz 1934). Wenngleich es nicht besonders zum Ausdruck gebracht ist, so muß ein jedes Gesetz von sittlichen Gedanken getragen sein. Begünstigungen irgendwelcher Art, zu denen auch Werbungskosten gehören, kann ein Gesetz nur dann gewähren, wenn ihre Anerkennung sittlich gerechtfertigt erscheint. Werden aber Schmiergelder vom Gesetzgeber steuerlich begünstigt, so erkennt er in einem Gesetz an, was er in einem anderen verwirft. Damit wäre der Gang über die schiefe Ebene angetreten. Mit gleichem Recht müssen sonst förmliche Bestechungsleistungen im Sinne des Strafgesetzbuches als Werbungskosten berücksichtigt werden, mit gleichem Recht kann sonst die Abzugsfähigkeit von Belohnungen für Schmuggler verlangt werden. Auch kann aus der Tatsache, daß selbst unsittlich erworbenes Einkommen mit Steuern belegt wird, schlechthin nicht der Abzug unsittlicher Werbungskosten gefolgert werden. Die Besteuerung des Schmugglers, Schiebers, der Dirne widerstreitet keinesfalls dem sittlichen Gefühl. Denn es wäre schwerlich verständlich, warum der anständige Erwerb allein besteuert wird, der Lump und Verbrecher aber seine Unanständigkeit noch steuerfrei genießen sollte. Soll man darum der Dirne ihre Unterhaltungsgewährung an ihren männlichen Schutz als Werbungskosten vom Einkommen abzusetzen erlauben?

Das Steuerrecht kann sich nicht darüber hinwegsetzen, daß bestimmte Aufwendungen, die gemacht werden, um Gewinn zu erzielen, verboten sind. Trotz noch so weiter Auslegung des Begriffs „Werbungskosten" als Betriebsausgabe kann eine Gleichstellung des Rechten mit dem Unrechten nicht erfolgen. Sie ist weder mit dem Gesetz noch mit der allgemeinen Auffassung der Angehörigen des Handels, der Industrie usw. in Einklang zu bringen. Stellt beispielsweise § 12 des Unlauteren Wettbewerbsgesetzes die Aufwendungen von Schmiergeldern zum Zweck des Wettbewerbes unter strenge öffentlichrechtliche Strafe, so würde die steuerrechtliche Auslegung der wirtschaftlichen und ethischen Tendenz dieser Bestimmung nicht gerecht werden, falls sie den Abzug der aufgewendeten Beträge von den erzielten Einkünften gestatten sollte.

Dieser Ansicht stehen Vertreter einer anderen Richtung gegenüber.[164]) Sie erblicken in dem Vorgehen des Reichsfinanzhofes etwas rein Natürliches und gehen mit ihm von der Erwägung aus, daß steuerliche Pflichten nicht dadurch berührt

[163]) Vgl. z. B. Ackermann, a. a. O., S. 152; Fuld, a. a. O., S. 777.

[164]) z. B. Weinberg, a. a. O., S. 990; Becker, Kommentar II, 96; StW. 1928, S. 199, 881/82, StW. 1932, Sp. 481; Hensel, a. a. O., S. 83; Strutz, Kommentar S. 517; Pissel-Koppe, a. a. O., S. 215; Hachenburg, StW. 1928, Sp. 991/992; siehe auch vorl. Vollzugsanweisung zum Einkommensteuergesetz S. 110, wo ähnliche Gedanken zum Ausdruck kommen.

werden, wenn ein gewisses Verhalten unerlaubt und strafbar ist. Unterwirft daher der Reichsfinanzhof das Einkommen aus unsittlichen Geschäften der Einkommensteuer, so müssen auch alle dabei entstehenden Geschäftsvorteile, also auch die Werbungskosten, steuerlich berücksichtigt werden. Ein Unterschied, ob z. B. bei der Bordellwirtin das ganze Gewerbe oder nur ein Teil desselben unsittlich ist, und umgekehrt die aufgewendeten Kosten entweder ganz oder wenigstens zum Teil als Betriebsausgaben in Frage kommen, wird aber nicht gemacht. Der wirtschaftliche Enderfolg entscheidet allein und führt zwangsläufig zu dem Ergebnis, daß selbst die infolge Begehung einer unsittlichen Handlung innerhalb einer auf Erzielung steuerbarer Einkünfte gerichteten Tätigkeit entstehenden Nebenkosten allgemein als abzugsfähige Betriebsausgaben zu gelten haben. Ebenso verhält es sich, falls die Rechtswirkungen eines an sich ungültigen Rechtsgeschäfts nach dem Willen der Parteien fortbestehen. Bisher fehlt jedenfalls eine gestzliche Vorschrift, nach der nichtige Rechtsgeschäfte allgemein ignoriert werden müssen. Im Gegenteil — einzelne Entscheidungen lassen unmittelbar auf den entgegengesetzten Standpunkt schließen.[165]) So wird z. B. ein verbotenes Billardwettspiel mit Totalisatorbetrieb dem Lotteriestempel unterworfen,[166]) und zwar mit der Begründung, daß, wer auf Grund eines nichtigen Rechtsgeschäftes die gleichen Vorteile erlangt hat, wie sie das gültige Rechtsgeschäft für ihn zur Folge gehabt hätte, sich nicht beschwert fühlen kann, wenn er steuerlich ebenso behandelt wird, wie der Teilnehmer an dem gültigen Rechtsgeschäft. Gerechtigkeit und Billigkeit verlangen vielmehr eine derartige Gleichstellung; die steuerliche Begünstigung des sich auf verbots- oder sittenwidriger Grundlage im Rechtsgeschäftsverkehr Betätigenden wird sonst als Härte empfunden. Damit ist grundsätzlich ein Boden gewonnen, der dem Kern des Sinnes der Besteuerung in vollem Umfange entspricht. Die Gültigkeit oder Ungültigkeit eines Verkehrsakts beeinflußt seine Steuerpflicht nicht, sofern sie nicht selbst eine Rückgängigmachung der wirtschaftlichen Folgen des Rechtsgeschäfts herbeiführt.[167])

---

[165]) Vgl. RFH. 5. 232; dort macht eine verheiratete Frau ihrem Liebhaber Schenkungen, um ihn zur Fortsetzung des ehebrecherischen Verkehrs zu veranlassen. Der zunächst für die Verkehrssteuern entwickelte Grundgedanke erfährt über diesen Tatbestand allmählich eine erweiterte Ausdehnung auf das ganze Rechtsgebiet.

[166]) So RFH. 3. 173.

[167]) Soll überhaupt ein Gewerbetreibender, der große Ausgaben gehabt hat, einwenden, er könne sie nicht abziehen, weil er beim Einkauf betrogen hat? Keineswegs. Becker weist immerfort darauf hin und betont, daß lediglich keine Rechte aus einem unsittlichen Geschäft hergeleitet werden können. Das ist aber alles. — Ohne Bedeutung ist auch die Frage, wie die Zahlung und der Empfang von Schmiergeldern i. S. des EStG. moralisch zu werten ist. Für die Anerkennung als Betriebsausgabe ist allein entscheidend, ob die Ausgabe im Betrieb des Gewerbes gemacht worden ist.

Gegenüber der Behauptung, daß in der Besteuerung eine rechtliche Anerkennung des nichtigen Vorganges im Gegensatz zum bürgerlichen Recht liegt, stellt der Reichsfinanzhof eindeutig fest, daß hier die Steuer nachträglich von einem in der Vergangenheit liegenden Tatbestand erhoben wird. Dagegen ist kein Einwand vorzubringen. Der Steueranspruch des Fiskus hat niemals eine Sanktionierung unsittlicher Geschäfte zur Folge, weil das in der Vergangenheit liegende Verhalten nicht Maßstab für die Zukunft sein kann. So berechtigt es ferner ist, daß das bürgerliche Recht einem sittenwidrigen Tun seinen Schutz entzieht, so verkehrt wäre es, den Satz aufzustellen, daß steuerrechtlich derartige Rechtsgeschäfte als nichtvorhanden gelten sollen, obwohl bürgerlichrechtlich Nichtigkeit das Ergebnis ist. Das hieße nichts anderes, als ein unzulässiges oder allgemein mißbilligtes Handeln steuerrechtlich fördern und begünstigen. Wer beispielsweise Schmiergelder fordert und sich gewähren läßt, wäre jedem anderen gegenüber, der davon absieht, durch Wegfall der Steuer im Vorteil und hätte außerdem bei Verheimlichung der Entgelte kein Vorgehen wegen Steuerhinterziehung zu befürchten. Das erscheint aber ungerechtfertigt und liegt auch nicht im Willen des Gesetzgebers. Das Steuerrecht betrachtet allein den Verkehrsvorgang und unterwirft diesen dann der Steuerpflicht, indem es in der bei ihm zutage getretenen Vermögensverschiebung auf das Vorhandensein eines steuerkräftigen Steuerträgers schließt, gleichgültig, ob der Verkehrsvorgang bürgerlichrechtlich erlaubt oder nicht erlaubt ist, wenn und solange nur ein Rechtsmangel nicht zur Rückgängigmachung des Verkehrsvorganges und seiner wirtschaftlichen Folgen führt. Das Resultat ist also die grundsätzliche Heranziehung zur Steuer; ihr unterliegen auch die Schmiergelder.

Steht dies aber fest, so muß umgekehrt anerkannt werden, daß solche Leistungen, nunmehr als Betriebsausgaben, abzugsfähig sind. Wenn man den Gewinn des Schmugglers versteuert, kann man ihn nicht gut hindern, seine Kosten abzuziehen. Freilich hat diese Folgerung ihre Bedenken. Wenn sich der Unternehmer sagt, daß auch die größten Beträge, welche er für Schmiergelder aufwendet, als abzugsfähige Werbungskosten behandelt werden, so wird er vielfach den in dieser Beziehung an ihn herantretenden Versuchungen wenig oder gar nicht entgegentreten und damit dem Schmiergelderunwesen mehr als bisher Vorschub leisten. Das muß unbedingt vermieden werden; es erscheint daher nur begrüßenswert, wenn jetzt in Anlehnung an das Gutachten des Einkommensteuersenats vom 10. März 1932[168]) der Geber von Schmiergeldern grundsätzlich nach §§ 201/02 AO zur Namensnennung des Empfängers genötigt ist. Dadurch ist gleichzeitig der Weg für die allmähliche Abkehr von solchem selbst wirtschaftlich untragbaren Geschehen geebnet.

---

[168]) VI D, 1/32, RStBl. 1932/284.

Zu prüfen bleibt endlich die Frage, ob unsittlicher oder verbotener Erwerb oder Abzug als Werbungskosten mit den Voraussetzungen der Einkommensteuer in Zusammenhang steht. Abgesehen davon, daß der Wortlaut des § 6 Abs. 2 EStG. einen breiten Rahmen enthält und es für den Begriff „Einkommen" lediglich als entscheidend anzusehen ist, daß überhaupt Einkünfte erzielt sind, ist die Frage kritisch. Das gilt vornehmlich, wenn man sich überlegt, welches Einkommen der Gesetzgeber der Einkommensteuer unterlegt. Das Einkommen (Reineinkommen) umfaßt nichts Wertmäßiges in dem Sinn, daß ihm ein sittlich einwandfreies Moment entspricht, sondern es ist das Ergebnis einer Reihe von Vorgängen (Roheinkünfte), die nach einem Ausgleich gemäß der gesetzlichen Bestimmungen des § 7 Abs. 3 (§ 2) in ihm zusammenlaufen. Im übrigen steht fest, daß die Grundlage für die Steuerfestsetzung nicht das künftig zu erwartende, sondern das im abgelaufenen Veranlagungsabschnitt tatsächlich erlangte Reineinkommen bildet; dasselbe kann einem sittenwidrigen Erwerb, der oft Jahre zurückliegt, nicht gleichgesetzt werden. Gleichwohl unterliegt letzterer der Besteuerung (wenn sie auch nachträglich erfolgt) und damit auch den Bestimmungen des § 16 (§ 9). Das Volk in seiner Gesamtheit fordert es, ebenso der Staat. Er will den wirtschaftlichen Erfolg treffen, den der Steuerpflichtige erzielt oder erzielen will.

§ 11.

Inwieweit sind Schuldzinsen Werbungskosten?

Die Frage der Abzugsfähigkeit der Schuldzinsen als Werbungskosten hat im Laufe der Zeit immer mehr an Bedeutung gewonnen. Wer in der Vergangenheit erleben mußte, wie sich, abgesehen von der Altverschuldung und der sonst gewöhnlich auftretenden Schuldverstrickung, in einer Mehrzahl von Fällen Aufwand und Ertrag nicht deckten und demzufolge der Pflichtige gezwungen wurde, durch Aufnahme von zum Teil übermäßigen Schulden seinen Betrieb[169]) aufrechtzuerhalten, weiß, mit welchen Schwierigkeiten oft die Abgrenzung der Schuldzinsen als Ausgaben im Sinne des § 15 Ziff. 3 (§ 9 Nr. 1) EStG. gegenüber denjenigen als Werbungskosten im Sinne des § 16 (§ 9) verbunden war. Vornehmlich gilt dies für die Hypothekenzinsen, für die noch im Einkommensteuergesetz von 1920 bestimmt wurde, daß sie nicht als Werbungskosten, sondern als Schuldzinsen nach § 13 Abs. 2 gelten sollten.

Unter Schuldzinsen versteht man grundsätzlich jegliche Art von Zinsen, zu deren Zahlung der Schuldner dem Gläubiger unmittelbar verpflichtet ist, einerlei zu welchem Zweck die Schuld eingegangen wird. Der Begriff „Schuldzinsen" ist gleichbedeutend mit dem Begriff „Kapitalzinsen".

---

[169]) Der Betrieb ist hier wieder im weitesten Sinne zu nehmen (vgl. oben).

Es ist also stets zu prüfen, ob eine rechtlich und wirtschaftlich anzuerkennende Kapitalschuld gegeben ist.[170]) Ebensogut gehören zu den Schuldzinsen auch die gesetzlichen von den Steuern zu entrichtenden Zinsen (z. B. die Stundung des Steuerbetrages oder dergleichen.)[171]) Nicht fallen darunter aber die Kapitalrückzahlungsbeträge (Amortisation); das erhellt daraus, daß es sich hier um Vermögenserträge handelt, die nirgends vom Einkommen abgesetzt werden können (§ 18 EStG.). Abzugsfähig sind dagegen Verwaltungskostenbeiträge, Provision usw., sofern sie nicht der allgemeinen Tilgung dienen.

Die Zinsschuld gilt als fällig und erscheint demzufolge als Ausgabe an dem vereinbarten Zeitpunkt; und zwar kommen dafür, wenn überhaupt, nicht nur die wirklich bezahlten, sondern auch die rückständigen, allerdings nur im Laufe des Steuerabschnittes zu fordernden Zinsen in Betracht, nicht aber solche, die in früheren Jahren gefordert werden konnten. Die Abzugsfähigkeit beruht auf dem Gedanken, daß eine verzinsliche Schuld eine Quelle eintretender Vermögensminderung ist und die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen genau in der entgegengesetzten Weise berührt, wie das Vorhandensein von ertraggewährendem Aktivvermögen.

Nach der begrifflichen Umschreibung hat es den Anschein, als ob die Schulden und Schuldzinsen stets etwa Persönliches und aus den persönlichen Verhältnissen Entstandenes darstellen, selbst wenn sie mit einer bestimmten Einkommensart zusammenhängen und auf einer solchen haften. Trotzdem würde eine derartige Argumentation dem Sinn des Gesetzes widersprechen. Ist eine Schuld an eine dem Steuerpflichtigen zustehende Einkommensart des § 6 (§ 2) EStG. gebunden und demgemäß gesichert, so können die daraus fließenden Zinszahlungen nur als Werbungskosten angesehen werden, wie dies auch die gesetzliche Norm in § 15 (§ 9 Nr. 1) in solchen Fällen für Schulden vorsieht, die sich wirtschaftlich mit einer einzelnen Einkommenskategorie verbinden.

Verschiedene praktische Beispiele sollen dies deutlich machen:

1. Ein Ingenieur, der sich einen Kraftwagen für die Ausübung seines freien Berufes beschafft, nimmt zu diesem Zweck ein Darlehn auf. Die hierauf zu zahlenden Zinsen sind Werbungskosten beim Einkommen aus freier Berufstätigkeit; sie stehen unmittelbar mit diesem in Zusammenhang, sind daher durch den Werbungskostenpauschsatz mit abgegolten und also nicht mehr vom Gesamteinkommen als Schuldzinsen abzusetzen. Das wäre schon deshalb ungünstig, weil der Werbungskostenpauschsatz regelmäßig erhöht wird, sobald ein Kraftwagen zur Ausübung des Gewerbes oder Berufes erforderlich wird.

[170]) Vgl. U. v. 5. 11. 1930, VI A 31/30, RStBl. 1931, Nr. 506.

[171]) Des öfteren werden Zinsen vom Schuldner nicht gezahlt, obgleich er sich zur Zahlung verpflichtet hatte, etwa dann, wenn der Gläubiger darauf ausdrücklich (schriftlich oder mündlich) oder stillschweigend Verzicht leistet. Dann ist der Schuldner nicht berechtigt, die nicht gezahlten Zinsen, mögen sie auch fällig sein, als vom Einkommen abzugsfähig zu begreifen.

2. Ein Unternehmen (Aktiengesellschaft) läßt sich von einer seiner Lieferfirmen ein Darlehn zwecks Erweiterung seines Betriebes gewähren. Die Darlehnszinsen zählen hier zu den Werbungskosten, da das Unternehmen nur Betriebsvermögen, also auch nur Betriebsausgaben haben kann.

3. Ein Hausbesitzer nimmt eine Reparaturhypothek auf. Die Hypothekenzinsen setzt er bei den Schuldzinsen ab. Diese Handhabung wird nicht durch das Gesetz gedeckt. Die Zinsen sind nicht Ausfluß des Gesamteinkommens, sondern des Einkommens aus Vermietung oder Verpachtung. Sie werden deshalb aufgewendet, um dem Eigentümer des Hauses unmittelbar die Einkünfte daraus zu sichern, also können sie nur Werbungskostencharakter tragen und nicht besonders als Schuldzinsen abgezogen werden (nach EStG. 1934, § 10 = Sonderausgaben). Sie sind allein im Werbungskostenpauschsatz zu erfassen oder kommen bei entsprechender Spezifizierung resp. besonderem Nachweis in ganzer Höhe als solche zum Abzug.

Eigenartig wirkt sich die Sachlage aus, wenn beim Bau oder Ankauf eines Hauses erhebliche Schulden entstehen. Die Fälle sind nicht selten, wo dies geschieht. A hat zum Beispiel ein Haus mit einem Einheitswert von 150.000 RM. gekauft und 100.000 RM. Hypotheken mit einer jährlichen Zinsenlast von 10.000 RM. aufgenommen. Diese Zinsenlast könnte zu den Werbungskosten rechnen.[172]) So gut wie nämlich die Geldbeschaffung als innerhalb des Betriebes erfolgt angesehen wird, so gut muß auch die Hypothekenbeschaffung beim Hausbesitz als eine Ausgabe betrachtet werden, die zur Erwerbung der Einkünfte aus dem Hause oder zur Sicherung dieser Einkünfte erforderlich ist. Die Abzugsfähigkeit als Werbungskosten wird also selbst bei Steuerpflichtigen zu bejahen sein, die nicht auf Grund ihrer Steuerbilanz, sondern auf Grund des Überschusses ihrer Einnahmen über die Ausgaben veranlagt werden. Steht dies aber fest, kann der Hausbesitzer nur 5.000 RM. von seinem Einkommen aus § 38 (§ 21) EStG absetzen. Nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung[173]) ist hier ein Abzug als Werbungskosten ausschließlich soweit zulässig, als sich diese in dem festgesetzten Mietwert widerspiegeln. Im Hinblick auf den Min. Erlaß vom 16. 2. 1929,[174]) d. h. unter Zugrundelegung eines Satzes von 3 v. H. des Einheitswertes beträgt die Nettonutzung des Hauses 5.000 RM.; in ihr sind demgemäß die Werbungskosten abgegolten.

[172]) A. A.: Becker, a. a. O., II § 16 Anm. 43a, 47; er hält die Schuldzinsen für Kosten der Kapitalanlage, die keine Werbungskosten sind. Der Reichsfinanzhof (U. v. 5. 11. 1930, VI A 1097/30, StW. 1931, Nr. 445) stellt auf den unmittelbaren Zusammenhang mit den Einkünften ab — (bestritten). Daran fehlt es nicht, falls eine fällige Hypothek abgelöst werden muß.

[173]) So z. B. U. v. 8. 2. 1928, VI A 439/27, StW. 1928, Nr. 160.

[174]) Vgl. Runderlaß des RFMin. S. 2209—1, RStBl. 1929, S. 103 und Erlaß vom 5. 3. 1932, S. 2209—25 III, RStBl. 1932, S. 258. Diese Anordnungen haben freilich keine Gesetzeskraft, insbesondere begibt sich deshalb der Pflichtige seines Anspruchs nicht, daß die jeweiligen tatsächlichen Werbungskosten berücksichtigt werden.

Kann das Resultat, bei dem ein Minusbetrag (hier 5.000 RM.) steuerlich ungedeckt bleibt, befriedigen? Die Finanzämter haben dagegen kein Bedenken, indem sie von der Voraussetzung ausgehen, daß A an Werbungskosten für das Grundstück niemals mehr aufbringt, als ihm die Nutzung des Grundstücks wert ist. Und doch ist diese Überlegung bei der gegebenen Wirtschaftslage ein Trugschluß, wo Einkünfte und Ausgaben vielfach gezwungenerweise auseinandergehen und sich nicht gegenseitig mehr bedingen. Es ist auch zu bedenken, daß die „Überwerbungskosten" mit Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, die z. T. der außer dem Mietwert vorhandene, aber nicht zur Besteuerung gelangende Nutzen, den das Haus für den Eigentümer hat, zum Teil in Rechnung gestellte Werterhöhungen sind. Zum anderen würde sich eine gewisse Ungleichmäßigkeit der Besteuerung für solche, die mit fremdem Kapital und für solche, die mit eigenem Kapital das Haus kaufen, ergeben. Denn es wäre der eine, der ein schuldenfreies Haus besitzt, mit dem nach dem Erlaß des RFMin. vorgesehenen Nettonutzen heranzuziehen, während der andere einem erheblich höheren Steuermaßstab unterliegen würde. Infolgedessen werden aus den beim Einkommen aus Hausbesitz nicht mehr erfaßbaren Werbungskosten schließlich Schuldzinsen, die gemäß § 15 Ziff. 3 (§ 10 Abs. 1 Nr. 2) EStG. das sonstige Einkommen vermindern.[175])

Bei der Aufnahme von Darlehen und Hypotheken ist es allgemein üblich, an die Kreditgeber eine Vergütung, das sog. Damnum zu zahlen. Dieses wird nicht nur bei der erstmaligen Gewährung eines Kredits berechnet, sondern auch bei späteren Prolongationen. Meistens erfolgen die Vergütungen derart, daß bei der erstmaligen Kreditgewährung der um das Damnum verringerte Nominalbetrag des Darlehns von der Bank ausgezahlt wird. Wird die Kreditfrist verlängert, so ist das Damnum nochmals in bar zu zahlen. Es ist nach seiner ganzen Art ein zahlbarer Zins; von den eigentlichen Zinsen unterscheidet er sich nur in der Art der Berechnung.

Wann das Damnum zu den Werbungskosten im Sinne des Einkommensteuergesetzes gehört, hängt grundsätzlich davon ab, ob die Darlehen- bezw. Wertpapiere (z. B. Pfandbriefe) sowie die entstandenen Schulden in den Kreis der zum Betriebsvermögen rechnenden Gegenstände einbezogen werden. Handelt es sich um buchführende Steuerpflichtige, so wirkt sich die Differenz zwischen dem Nominalbetrag der bilanzierten Schuld und dem zum Betriebsvermögen hinzukommenden Gegenwert als Geldverlust aus, mindert sonach automatisch den am Jahresende festzustellenden Gewinn. Dieser Grundsatz gilt auch bei

[175]) Einen gewissen Anhaltspunkt für diese Lösung bietet das amtliche Formular für die Steuererklärung. Begreift man unter den Abzügen zu Rubrik 6 (Vermietung, Verpachtung) die „Schuldzinsen" nicht als Werbungskosten, so ständen dem die Schuldzinsen auf S. 2 des Formulars entgegen. Sie können keinesfalls zweimal abgezogen werden. Oder sollte die Rubrik zu 6 lediglich einer Berechnungsvereinfachung dienen? Das erscheint zweifelhaft.

den nach § 12 (§ 4) EStG. steuerpflichtigen Betrieben, soweit durch die Einbeziehung der Geldgeschäfte in die Buchführung deren Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen klargestellt ist. Dann wird, wie der Reichsfinanzhof entschieden hat,[176]) bereits die Beschaffung des zum Betrieb nötigen Geldes bei der Ermittlung des Gewinns berücksichtigt, nicht aber die Geldbeschaffung als Privatsache und erst die Geldverwertung als den Betrieb angehend behandelt. Daraus folgt, daß auch die mit der Geldbeschaffung im Zusammenhang stehenden Vorgänge bei der Gewinnermittlung beachtet werden müssen und das Damnum im Ausgabejahr voll zum Abzug kommen kann. Das gilt besonders für die Fälle, in denen es als Aufgeld bezahlt werden muß, um die Hypothek überhaupt zu erhalten, oder in denen es einer Risikoprämie gleichzuachten ist.[177])

Anders kann die Sache liegen, wenn das Damnum seiner Natur nach eine zusätzliche Verzinsung der Hypothek darstellt. Hier darf es nur auf die Dauer der Laufzeit der Hypothek verteilt abgezogen werden.[178])

Ist keine Buchführung vorhanden und dementsprechend ein Bestandsvergleich im Sinne einer ordnungsmäßigen Buchführung nicht möglich, so hat der Geldverlust grundsätzlich keinen Einfluß auf das Betriebsergebnis und damit auf das Einkommen selbst. „Erst die Verwendung des Geldes im Betriebe stellt einen Betriebsvorgang dar, eine Überführung bis dahin privater Mittel in das Betriebsvermögen, während die vorhergehenden Ausgaben zur Geldbeschaffung keine Betriebsausgaben sind".[179])

Trotzdem wird man dann eine Ausnahme gelten lassen müssen, wenn auch nach der Vereinnahmung die Zugehörigkeit des Geldes zum Betriebsvermögen infolge besonderer Umstände noch klar erkennbar und nachweisbar ist. Nimmt ein Gewerbetreibender eine Hypothek auf sein Haus auf, das er selbst gewerblich nutzt, und weist er beispielsweise nach, daß das Geld für den Umbau seiner Werkstatt verwandt wurde, so wird man auch hier trotz Fehlens einer ordnungsmäßigen Buchführung die Abzugsfähigkeit eines eventuell entstandenen Damnums nicht verneinen können.[180])

Selbst bei Einkünften aus Kapitalvermögen und Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen ist das Damnum als Werbungskosten aufzufassen. Es kann allerdings nur in dem Jahre abgezogen werden, in dem die Hypothek

---

[176]) Siehe RStBl. 1927, S. 177.

[177]) Wann das Damnum ein Aufgeld oder eine Risikoprämie usw. begreift, ist im Einzelfall oft schwer zu unterscheiden. Der Pflichtige wird seinerseits natürlich immer das für ihn Günstigere wählen. Der Reichsfinanzhof ist geneigt, dem Steuerpflichtigen in Zweifelsfällen den vollen Abzug im Ausgabejahr zu gestatten; das ist ein sehr beachtliches Moment. (Vgl. U. v. 13. 5. 1931, VI A 868/30, StW. 1931, Nr. 707.

[178]) So die ständige Rechtsprechung des RFH., zuletzt RStBl. 1932, S. 717.

[179]) So RStBl. 1927, S. 197.

[180]) Ähnlich RStBl. 1927, S. 177.

zurückgezahlt wird oder in dem ein anderer die Schuldleistung übernimmt. Kommt hier ein Bestandsvergleich, in den die Hypothekenschuld aufzunehmen wäre, auch nicht in Betracht, so beantwortet sich die Frage, in welchem Steuerabschnitt das Damnum abgezogen werden darf, allein aus § 11 (§ 11) EStG. Das Einkommen des Pflichtigen ist durch die Bewilligung des Damnums noch nicht berührt worden. Dieses war damals weder fällig noch ist es gezahlt worden; somit kann es als Werbungskosten auch erst bei der Rückzahlung der Hypothek gelten.[181])

---

[181]) Vgl. U. v. 11. 1. 1929, VI A 565/28, StW. 1929, Nr. 336; a. A.: Blümich, DStZ. 1926, Sp. 310; Lion, DStZ. 1927, Sp. 302. — Eine Ausnahme, d. h. frühere Abzugsfähigkeit ist gegeben, wenn die Hypothek und mit ihr das Damnum aufgenommen bezw. gezahlt wurde, um andere Unkosten des Steuerpflichtigen (z. B. Ablösung von Hypotheken), die er bei der Einkommensermittlung nicht absetzen durfte, zu mindern (s. U. v. 10. 12. 1930, VI A 1899/30, StW. 1931, Nr. 195.

Schlußbetrachtung.

Die großen Schwierigkeiten, die eine richtige Ermittlung der Werbungskosten von Fall zu Fall bereitet, sind zum Teil praktisch dadurch behoben, daß im Wege der Ausführungsbestimmungen oder Erlasse durch den Reichsfinanzminister für gewisse Gruppen von Steuerpflichtigen bestimmte Sätze oder Prozentsätze der Einnahmen festgesetzt sind, die vorbehaltlich eines weitergehenden Nachweises im einzelnen zur Abgeltung der Werbungskosten in Abzug gebracht werden dürfen. Im übrigen hängt die Anrechnung als Werbungskosten mit dem Einkommensbegriff überhaupt zusammen. An ihn werden sich in Zukunft die Werbungskosten noch mehr anlehnen müssen, insbesondere nachdem endlich eine Begriffseinheit für das Einkommen entsprechend der herrschenden Anschauung gefunden ist. Dem neuen Staat fällt hier eine große Aufgabe zu; jeder einzelne Anwendungsfall muß an Hand nationalsozialistischer Grundnormen ausgewiesen und unter nationalsozialistischen Gesichtspunkten geprüft werden.

Die Steuer ist niemals Selbstzweck, um den sich die Wirtschaft zu gruppieren hat; sie ist so in die Volkswirtschaft einzubauen, daß erfolgreich gearbeitet werden kann.

Das behandelte Problem ist ein Teilstück des Einkommensteuerrechts. Es versucht, aus dem engen Gesichtswinkel drängender Alltagssorgen herauszutreten und eine für Volk und Staat gleich wichtige klare und scharfe Grenzlinie herauszuarbeiten. Die Frage nach den Werbungskosten ist, wenn man will, eine Frage der Gestaltung der Einkommensteuer überhaupt. Im Sinne des neuen Staates kann man dieses Problem nicht besser lösen, als in Anlehnung an die Grundanschauung des großen Königs.[182]) Diese besteht darin, daß der Ausbau der Wirtschaft vornehmste Aufgabe ist und daß es wichtiger sein muß, durch Bereicherung der Wirtschaft die Steuerkraft im ganzen zu heben, als durch Neuordnung von Begriffen Widerstände aufzurufen. Das heißt nichts anderes, als „die Steuermühle in den Strom und nicht an die Quellen zu bauen"[183]) — Gedanken, wie sie unmittelbar auf die Umformung unseres Einkommensteuerrechts Anwendung finden.

---

[182]) Siehe Grabower: „Die preußischen Steuern vor und nach dem Befreiungskriege". Berlin 1932.

[183]) Rede des Führers Adolf Hitler am 23. 3. 1933.

Lebenslauf.

Ich, Ulrich Ludwig Martin Krüger wurde am 21. August 1906 in Ludwigslust (Mecklenburg) geboren. Meine Eltern sind der verstorbene Propst Gustav Krüger in Hohen-Vicheln und seine Ehefrau Helene geb. Tarnow.

Nach anfänglichem Hausunterricht kam ich Ostern 1919 auf das Gymnasium in Wismar, welches ich Ostern 1926 mit dem Zeugnis der Reife verließ. Ich studierte nun an den Universitäten Tübingen, Leipzig und Rostock Rechtswissenschaft und Volkswirtschaft und war zuletzt an der Handelshochschule Leipzig immatrikuliert. Dort bestand ich am 25. Juli 1932 das Diplomexamen als Steuersachverständiger; die juristische Doktorprüfung legte ich am 2. Mai 1935 an der Universität Halle ab, wo ich mich im Sommersemester 1933 einschreiben ließ.

Seit 21. November 1932 war ich Volontärassistent in der Steuerberatungsstelle der Landesbauernschaft Sachsen-Anhalt in Halle. Am 20. April 1933 kam ich in die Ländliche Buch- und Steuerzentrale Sachsen-Anhalt e. G. m. b. H. Halle, der ich zuletzt als stellvertretender Geschäftsführer vorstand. Seit Auflösung der Zentrale am 1. April 1935 bin ich bei der Landesbauernschaft Sachsen-Anhalt tätig.

Meine akademischen Lehrer waren die Herren Professoren und Dozenten

in Tübingen: von Blume, Fuchs, A. B. Schmidt, Schoetensack;
in Leipzig: Cerutti, Deutsch, Engländer, Exner, Geyler, Großmann, Heldrich, Keßler, Rehme, Senf, Siber, R. Schmidt, A. Schultze, Wünschmann, Zschaler;
in Rostock: Feine, Gieseke, Henle, von Hippel, Mayer, Ritterbusch, Seraphim, Tatarin-Tarnheyden, Walsmann, Weigmann, Wolf, Wolgast;
in Halle: Bilfinger, Boehmer, Fleischmann.

Ihnen allen danke ich bestens.

Ganz besonderen Dank schulde ich meinen hochverehrten Lehrern Herrn Prof. Dr. Großmann, Leipzig und Herrn Prof. Dr. Bilfinger, Halle, die mir die Anregung zu der vorliegenden Arbeit gaben und mich bei der Durchführung aufs liebenswürdigste unterstützten.